



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10283.003826/2010-35
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 2001-000.685 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado ACACIA BRANCA SECO FERREIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Cabíveis embargos de declaração quando o acórdão contém obscuridade ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

DESPESAS MÉDICAS. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. INCLUSÃO DE DEPENDENTE QUE DECLAROU EM SEPARADO.

Ocorrendo erro de fato no preenchimento da declaração de ajuste, pode ser feita a retificação, com inclusão dos dependentes, e respectivas despesas médicas, seguindo as disposições da Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, não havendo restrição legal a inclusão de dependente que tenha apresentado declaração em separado.

DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE ERRO. NÃO HÁ VEDAÇÃO A RETIFICAR. O IMPEDIMENTO A RETIFICAR É ESPECÍFICO ÀS INFRAÇÕES APURADAS.

No cálculo de auto de infração ou notificação de lançamento há itens informados na declaração pelo contribuinte e itens lançados, alterados pelo fisco. Sujeito ativo e passivo concorrem para o resultado. A matéria lançada não pode mais ser alterada pelo contribuinte. Quanto à parte da declaração não tratada pelo lançamento, pode ocorrer retificação. Não há disposições legais vedando essa ação, nem há lógica que assim ocorra.. O impedimento a retificar é específico às infrações apuradas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de voto, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração, mantendo inalterado o resultado do julgamento.

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes - Presidente e Relator

Participaram das sessões virtuais não presenciais os conselheiros Jorge Henrique Backes (Presidente), Jose Alfredo Duarte Filho, Jose Ricardo Moreira, Fernanda Melo Leal.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração em face do Acórdão nº 2001-000.212, de 29/01/18, proferido por esta 1ª Turma Extraordinária da 2ª Seção, que deu provimento ao Recurso Voluntário, cuja ementa transcrevemos abaixo:

DESPESAS MÉDICAS. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. INCLUSÃO DE DEPENDENTE.

Ocorrendo erro de fato no preenchimento da declaração de ajuste, pode ser feita a retificação, com inclusão de dependente e respectivas despesas médicas..

Embargos de Declaração foram apresentados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra o Acórdão. Os embargos da Procuradoria-Geral resumidamente foram descritos no Despacho de Admissibilidade da seguinte maneira:

Não foram abordadas expressamente as questões

a) da apresentação de declaração em separado pelo genitor da atuada e

b) da não adoção das regras do §1º do Art. 147 do CTN.

Essas questões foram defendidas pela embargante como essenciais ao deslinde da controvérsia.

Destacamos, também, passagens dos Embargos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

*Segundo o art. 147, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, “A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível **mediante comprovação do erro** em que se funde, e antes de notificado o lançamento.”*

*Ocorre que o acórdão embargado não analisou a presença e comprovação desses dois requisitos no caso concreto. Daí a **omissão**.*

E mais. Considerando-se que a autuada não informou em sua DAA os rendimentos sujeitos à tributação recebidos pelo genitor, no ano calendário em questão, como poderia ter ficado comprovado erro de fato no caso ao não indicá-lo como dependente?

O acórdão embargado não se pronuncia sobre essa questão. É omissis, portanto.

Além disso, o acórdão embargado defere a “retificação de DIRPF” mesmo após notificado o lançamento, ao admitir a inclusão de dependente, cujo nome e rendimentos não são mencionados ou informados em nenhum momento na declaração apresentada pela autuada. Todavia, não fundamenta porque assim entendeu, não aplicando o art. 147, § 1º, do CTN. Mais uma vez caracterizada a omissão.

Voto

Conselheiro Jorge Henrique Backes, Relator

Constou no Despacho de Admissibilidade uma ideia importante, que embasou a aceitação dos embargos, para que na turma, com transparência, se rediscutisse os problemas apontados:

Ressalte-se, todavia, que a presente análise se restringe à admissibilidade dos embargos, sem uma apreciação exauriente das questões apresentadas, a qual será procedida quando do julgamento pelo colegiado.

Reexaminamos o processo, e os fundamentos da decisão anterior. Para dirimir dúvidas, acataremos os embargos, que foram apresentados tempestivamente, para esclarecer as omissões apontadas, e comentaremos cada uma, repetindo passagens do acórdão embargado, adicionando explicações do que havia sido decidido, em relação a essas omissões:

- 1) da apresentação de declaração em separado pelo genitor da autuada e
- 2) da não adoção das regras do §1º do Art. 147 do CTN.

Constou no acórdão embargado:

1) A legislação estabelece as seguintes condições para incluir um dependente na declaração:

Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

(...)

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

Foram cumpridas as exigências legais para a inclusão de dependente, podendo ser deduzidas, portanto, as despesas médicas desse dependente.

Comentário sobre a omissão apontada. Nesse item 1 do acórdão embargado se vê que foi indicada a disposição da lei para definição de quem pode ser dependente na declaração. O fato de o dependente declarar em separado não é impedimento de lei, é matéria interpretativa expressa em atos infra-legais, e não concordamos com sua aplicação justamente por estar sem respaldo da lei. Essa matéria tem implicação no *quantum* de imposto a pagar, afeta a base cálculo do imposto de renda pessoa física, questão reservada a lei, segundo art. 97 do CTN. A única restrição, no caso de pai e avós, é a de que os rendimentos não sejam superiores ao limite mensal.

A restrição de que haja necessidade de ser dependente inserido na declaração não existe no texto da lei, assim não há vedação legal para dedução dessas despesas, conforme se verifica na leitura do art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999, com base no art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995:

Art.80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §2º):

I-aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II-restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

(...)

E se as despesas médicas se enquadram nas condições acima, podem ser deduzidas. Regrimentos infralegais não podem estabelecer restrições, com conseqüências na base de cálculo do imposto, sem previsão legal.

Constou no acórdão embargado:

2) Em qualquer parte da declaração pode ocorrer erro no preenchimento. Não existindo restrição legal estabelecida, todos elementos da apuração podem ser retificados ou corrigidos dentro do prazo legal para a retificação. A todos os contribuintes é franqueada essa retificação.

Examinando a documentação existente no presente processo, e as razões apresentadas pelo contribuinte, verificamos que devido a erro no preenchimento da declaração, o contribuinte não incluiu o pai como dependente, incluindo os pagamentos ao plano de saúde dele.

Entendemos que no caso de erro no preenchimento, caracterizados pelos elementos do processo, pode ser alterada a declaração para corrigi-lo, conforme se depreende dos seguintes julgados desse Conselho:

"ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO - Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração, deve a verdade material prevalecer sobre a formal, e exigido o valor efetivamente devido, conforme o lucro real. (1º CC, 8ª Câmara, Ac. 108-06.117, sessão de 12/05/2000)"

ERRO NA DECLARAÇÃO. CORREÇÃO. INCLUSÃO DE DEPENDENTE. Pode ser corrigido erro, caracterizado pelos elementos existentes no processo, na inclusão de dependente na declaração do imposto de renda pessoa física."

Comentários ao item 2. A possibilidade de retificação de erro não desrespeita o art. 147 do CTN, pois trata de vedação a retificação da parte lançada, não espontânea. E a matéria retificada, no caso, não diz respeito à infração.

E a seguir discorreremos mais detalhadamente sobre o assunto.

Ao fazer o lançamento a autoridade fiscal bloqueia a possibilidade de ser retificada a parte da declaração que não tem relação com a infração. No IRPF, de acordo com as disposições legais, o contribuinte tem a obrigação de apresentar declaração de rendimentos, calcular e antecipar o pagamento do imposto.

O contribuinte, enquanto não iniciado procedimento fiscal (inexistência de intimação), pode retificar a declaração, ou apresentá-la, caso não o tenha feito. O direito de o contribuinte de retificar, de pleitear restituição do IRPF, em declaração de ajuste anual, extingue-se com o decurso de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador (31 de dezembro do ano-calendário em questão). Trata-se de prazo idêntico ao de que dispõe a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário. Parecer Normativo Cosit Nº 6, de 04 de agosto de 2014 dispõe:

" Com efeito, como bem foi enfatizado no Parecer Cosit nº 48, de 1999, considerando que a Fazenda Pública tem prazo fixado para proceder ao lançamento, o contribuinte deve dispor de igual prazo para retificar a declaração de rendimentos, por se tratar de situações equivalentes."

Erros, omissões, deduções e compensações indevidas, na declaração, são apontadas mediante auto de infração ou notificação de lançamento. O lançamento também pode ocorrer quando não foi entregue declaração. O lançamento aponta as infrações, as práticas do contribuinte, omissivas ou indevidas, que ocasionaram diminuição no imposto a pagar (vinculado à obrigação tributária principal) ou infração aos dispositivos legais passíveis de multa.

Desde o seu início, o procedimento administrativo pode ser parcial, tratar de parte da declaração. Por exemplo, na intimação para que o contribuinte preste esclarecimentos pode ser solicitada só a apresentação dos recibos médicos. O lançamento não se constitui em revisão automática de todas as informações que existam em uma declaração, pois ele intervém, como não poderia deixar de ser, apenas no que dispõe, no que investiga, e apenas nas infrações que identifica. É feito o cálculo do imposto, considerando as informações e apuração do contribuinte, com as alterações indicadas no lançamento. Pode haver alterações de limites, de faixas, de alíquotas; a declaração é novamente processada, há novo cálculo, novo imposto apurado.

Assim, no cálculo de auto de infração ou notificação de lançamento, há itens informados na declaração do contribuinte e itens lançados, alterados pelo fisco. Sujeito ativo e passivo concorrem para o resultado.

A matéria lançada não pode mais ser alterada pelo contribuinte.

Quanto à parte da declaração não tratada pelo lançamento, pode ocorrer retificação. Não há disposições legais vedando essa ação, nem há lógica que assim ocorra.

O impedimento a retificar é específico às infrações apuradas. O art. 5º da IN SRF nº 958 de 2009 reporta-se apenas à “matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo”, como causa impeditiva da apresentação de declaração retificadora:

Art. 5º A declaração retificadora não será aceita quando:

I - for apresentada durante o procedimento fiscal, nos termos do inciso I e § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972;

II - alterar matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo, com vistas a reduzir seu valor, nos termos do art. 145 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN);

Em matéria correlata, a perda de espontaneidade, prevista no art. 138 do CTN, também está relacionada somente à infração apurada e não à existência de procedimento fiscal:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O art. 63, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, que é anterior aos dispositivos vigentes sobre a matéria, traz entendimento contrário à retificação, o que permite concluir que o mesmo estaria tacitamente revogado:

Art. 63 (...)

§ 4º É vedado ao contribuinte, depois de notificado do lançamento do imposto ou do início do processo de lançamento ex-officio requerer a retificação de sua declaração, para o fim de incluir deduções e abatimentos que, anteriormente àqueles atos, não pleiteara.

Importante também observar que o ADI SRF nº 5, de 17 de maio de 2002, especificou que a perda de espontaneidade do sujeito passivo ocorre somente em relação ao início do procedimento fiscal referente ao tributo, período e matéria nele expressamente inseridos:

Art. 1º O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Essa também é a conclusão da SCI Cosit nº 18, de 11 de julho de 2003, que trata da espontaneidade referente a MPF:

Em face do exposto é de se concluir que: (...)

b) a espontaneidade é afastada somente em relação aos tributos, períodos e matérias que constarem expressamente do ato, praticado e assinado pelo AFRF designado no MPF, que caracterizar o início do procedimento fiscal.

Não há qualquer óbice para que o contribuinte, após ter sido cientificado do lançamento, retifique sua declaração de ajuste, frise-se, em relação às matérias que não foram objeto do lançamento.

Como bem se observa examinando os dispositivos legais sobre a retificação, não há restrição a que ela seja feita em relação à parte não infracional.

Além disso, pelo princípio da isonomia, não pode existir tratamento diverso entre os contribuintes. O lançamento, ato da administração, não pode ser fator de discrimen entre contribuintes. Não há justificativa lógica para utilizar-se a existência de lançamento ocorrido em uma parte da declaração para impedir retificação de outras. Não há legitimidade em que contribuinte sem lançamento possa retificar, contribuinte autuado não.

A doutrina também indica que a interpretação da legislação sobre isonomia deve privilegiar o tratamento isonômico. Se a legislação não dispôs expressamente vedações a retificar (e não o fez), a retificação deve ser franqueada a todos contribuintes.

Um exemplo dessa situação: dois colegas de trabalho: um tem, por lançamento, glosa de despesas médicas, o outro não. Suponhamos uma mudança do valor dos rendimentos tributáveis em erro do empregador. Pergunta-se: um pode retificar e acertar a

apuração, o outro não? Ou ambos descobrem despesas com instrução que não haviam declarado: um pode retificar e acertar a apuração, o outro não?

Ocorrendo na declaração de imposto de renda uma apuração, um ajuste onde se contrapõem rendimentos, deduções, compensações, e sendo o lançamento de ofício efetuado por meio da alteração de apenas determinados campos, a abrangência da matéria objeto do lançamento anteriormente apurado pela autoridade lançadora, de que trata o art. 5º, II, da IN nº 958, de 2009, no caso do IRPF, estaria restrita aos campos específicos das infrações apuradas, ou matéria investigada, não atingindo, por conseguinte, as demais informações prestadas pelo contribuinte na declaração e que não foram alteradas pela autoridade lançadora.

Entende-se que a inclusão de deduções da base de cálculo do IR e de retirada de rendimentos estariam dentro da abrangência de erro passível de retificação de declaração por iniciativa do próprio contribuinte.

Erros ou equívocos não tem o condão de se transformarem em fatos geradores de obrigação tributária. (Ac. 1º C.C. n.º 104-17249, Sessão de 10/11/1999).

Na apuração complexa do IRPF, com vários itens, adições, subtrações, qualquer elemento que conduza a diferença no imposto apurado é passível de ser retificado. A quantificação do imposto apurado segue determinações de lei. É a base de cálculo de que fala o art. 97 do CTN. Todos elementos desse cálculo devem seguir as disposições legais, sendo erros todos os desvios dessas determinações.

É importante destacar observações do Parecer Normativo CST 67, de 1986, que tratam da obrigação de se seguir as disposições legais ao se proceder o cálculo do imposto:

4. O fundamento jurídico do direito à restituição do indébito tributário, assim como dos demais institutos que ensejam a alteração, direta ou indireta, do crédito tributário, é a restauração da licitude do ato praticado sem causa legal, e não o simples erro cometido pelo sujeito passivo.

4.1- A própria administração tributária tem o dever de reconhecer os atos ilícitos, representados pelo pagamento sem título, aceito ou exigido.

(...)

6. Em face da amplitude dos termos do art. 165 do CTN, a repetição do indébito tributário pode ser pleiteada pelo sujeito passivo, sendo irrelevante se o pagamento do imposto tiver sido precedido de instauração da fase contenciosa, bastando fique demonstrada a ocorrência de uma das hipóteses previstas no referido artigo.”

Com isso, a vedação de retificar declaração por iniciativa do contribuinte, quando visasse a reduzir ou a excluir tributo, após ter sido notificado do lançamento, não prejudicaria o seu direito de pagar somente o que seria devido, pois eventuais erros em sua declaração poderiam ser sanados: pela impugnação tempestiva, em relação à matéria lançada; pela retificação, nas demais matérias.

Adicione-se os comentários feitos aos fundamentos do acórdão embargado e a nova ementa.

Processo nº 10283.003826/2010-35
Acórdão n.º **2001-000.685**

S2-C0T1
Fl. 6

Conclusão

Em face do exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, sanando os vícios apontados no acórdão, e voto por manter a decisão original de dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes - Relator