



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

Processo n° 10580.725567/2016-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2001-000.191 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2017
Matéria IRPF: DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS
Recorrente ANTONIA PIMENTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. NÃO DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis na declaração de ajuste anual, a título de despesas com médicos e planos de saúde, os pagamentos comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, dentro dos limites previstos na lei. Inteligência do art. 80 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR). A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea no mesmo ano-calendário da obrigação tributária.

PEDIDO DE RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE. LIMITE DE ATUAÇÃO DA AUTORIDADE JULGADORA.

A solicitação do contribuinte para a exclusão de rendimentos informados na Declaração de Ajuste equivale a pedido de retificação da referida declaração, cuja apreciação, em caráter original, foge à competência da autoridade julgadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros José Ricardo Moreira e Fernanda Melo Leal (Relatora) que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Henrique Backes.

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Fernanda Melo Leal, Jorge Henrique Backes, Jose Alfredo Duarte Filho e Jose Ricardo Moreira.

Relatório

Contra o contribuinte acima identificado foi emitida Notificação de Lançamento, fls. 12 a 17, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício de 2015, anual-calandário de 2014, por meio do qual foram glosadas despesas médicas no valor total de R\$ 18.389,92, por falta de comprovação de pagamento. Reduziu, desta forma, a restituição pleiteada de R\$2.450,65 para um imposto suplementar de R\$ 2.606,58, mais multa de ofício e juros de mora.

A interessada foi cientificada da notificação em 28/06/2016 e apresentou impugnação em 21/07/2016 de fls, 02 a 09, juntando documentos para corroborar a sua alegação. Alega, em síntese, que é aposentada e portadora de moléstia grave (Doença de Parkinson), desde 2011, possuindo laudo médico pericial de 2014 e reconhecimento da isenção do IR por portaria publicada somente em 2015. Nesse cenário, indevidamente sofreu retenção do IR em 2014 e o comprovante de rendimentos referente a esse ano consignou valores como tributáveis, quando deveriam ser isentos/não tributáveis, o que fez a Contribuinte declará-los equivocadamente como tributáveis em sua DIRPF, que ela requer seja alterada de ofício, assim como restituído o IR indevidamente retido. No que se refere às despesas médicas, defende que estas foram efetuadas por meio da empresa da qual era sócia, e que somente em 2015 houve alteração empresarial para torná-la firma individual de seu filho Dieter Antonio Pimenta Kuehnitzsch. Assim, já que o ano aqui em análise é 2014 e a Contribuinte era ainda sua sócia, entende que não há nada a ser provado a título de repasse para a empresa de seu filho, seu titular a partir de 2015. Em 2014, as despesas foram efetuadas por meio da empresa em que era sócia, sendo também desnecessário comprovar os repasses mensais à sua própria empresa, já que a dedução das despesas com o plano de saúde se deu no exato momento em ela recebeu os lucros e dividendos, cujo valor era líquido e/ou já abatido das despesas médicas.

A DRJ Rio de Janeiro, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que em relação ao pedido de retificação da declaração de ajuste, a sua apreciação, em caráter original, encontra-se na esfera da Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF - jurisdicionante, e não das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ. Sendo assim, não teria competência para tal julgamento. Já em relação às despesas médicas, entende que não foi suficientemente comprovado o ônus da despesa pela contribuinte, motivo pelo qual entende por manter a glosa.

Em sede de Recurso Voluntário, repisa a contribuinte as mesmas razões alegadas na impugnação. Cita base legal e jurisprudência para corroborar o seu entendimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Mérito - Glosa de despesas médicas

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Mérito - Glosa de despesas médicas

Merece que seja salientado, logo de início, o entendimento alinhado com a DRJ Rio de Janeiro, no sentido de que a alteração do lançamento em virtude de impugnação pressupõe, em razão da própria definição do termo, a existência do contraditório. Vale dizer, faz-se necessário que as alegações nela contidas digam respeito a alterações efetuadas pela fiscalização na declaração apresentada pela Contribuinte, resultando, assim, na instauração de um litígio. No caso em exame, verifica-se que o lançamento diz respeito somente à glosa de despesas médicas, não tendo sido apurada nenhuma irregularidade quanto aos rendimentos declarados. Nesta senda, a análise da demanda para a exclusão de rendimentos, supostamente não tributáveis por conta da moléstia grave, consiste em matéria estranha à lide, não cabendo a sua apreciação por esta instância julgadora. Tal exclusão de rendimentos corresponderia a um pedido de retificação da declaração de ajuste ora analisada, cuja apreciação, em caráter original, encontra-se na esfera da Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF.

Já no que se refere às despesas médicas, nos termos do artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei 9.250/1995, com a redação vigente ao tempo dos fatos ora analisados, são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda pessoa física as despesas a título de despesas médicas, psicológicas e dentárias, quando os pagamentos são especificados e comprovados.

Lei 9.250/1995:

Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

(...)

§ 2º - O disposto na alínea 'a' do inciso II:

(...)

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.”

A Recorrente anexou um comprovante anual consignando os pagamentos mensais relativos à empresa Clínica Méd Odont Antonia Kuehnitzsch (fl. 20), além de faturas mensais com a relação dos segurados ativos e dos valores individualizados (fls.21/25, 52/57), todos emitidos pela Sul América e referentes a 2014. Por meio das faturas mensais, pode-se constatar que a Contribuinte era uma das titulares do plano de saúde. Ocorre, no entanto, que os pagamentos dos valores desse plano familiar estão diretamente vinculados à empresa da qual a Contribuinte se declarou sócia em 2014.

A decisão de primeira instancia sustentou que o Recorrente não comprovou as despesas médicas, na maior parte, nos seguintes termos:

“[...]

Neste ponto, cabe ressaltar que a dedutibilidade das despesas médicas próprias da Contribuinte está condicionada a que o ônus dos pagamentos tenha sido dela (pessoa física), a teor do inc. II do §1º do art. 80 acima, e não de sua empresa (pessoa jurídica), haja vista que as duas personalidades não se confundem. Assim, para que possam ser consideradas dedutíveis, mister se faz a apresentação de provas de que a Contribuinte de fato arcou financeiramente com tais despesas. Uma vez que os repasses por parte dela para a empresa não foram comprovados, a Fiscalização procedeu à glosa, conforme descrito no Relatório.

A Impugnante, por sua vez, entende ser desnecessário comprovar tais repasses mensais à sua própria empresa, haja vista que a dedução das despesas com o plano de saúde teria se dado no exato momento em ela recebeu os lucros e dividendos, cujo valor era líquido e já abatido das despesas médicas.

Como prova, apresenta um comprovante de rendimentos de 2014 emitido pela empresa (fls. 18/19), que informa o pagamento a ela de lucros e dividendos no valor total de R\$ 19.604,30, além do pagamento a plano de saúde no exato valor glosado. Ocorre que não é possível concluir inequivocadamente, por meio deste único comprovante, que o valor de lucros e dividendos consignado

correspondeu ao valor líquido a ela devido, sendo necessária a apresentação de documentos complementares da empresa, como, por exemplo, seus documentos contábeis, a demonstrar os valores brutos dos lucros/dividendos a que a Contribuinte tinha direito e as correspondentes deduções das despesas médicas.

Assim, considerando não suficientemente comprovado o ônus da despesa pela Contribuinte, concluo por manter integralmente a glosa.

[...]"

No caso concreto, demonstra-se, ao longo do processo, que a autoridade fiscal entende que os documentos apresentados pela Recorrente não foram suficientes para comprovar as despesas.

Neste diapasão, merece trazer à baila o princípio pela busca da verdade material. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Ratifico, ademais, a necessidade de fundamento pela autoridade fiscal, dos fatos e do direito que consubstancia o lançamento. Tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontra-se tanto em dispositivos de lei, como na Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

Assim sendo, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se na fundamentação do lançamento no sentido de que os documentos não foram suficientes para comprovar o ônus da Recorrente, pelas razões claramente detalhadas, entendo que deve ser mantida a glosa das despesas médicas.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de, **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, para manter a glosa das despesas médicas, eis que não estão de acordo com a legislação para fins de dedução.

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal.

Voto Vencedor

Discordo do Relator em relação às despesas médicas e em relação à retificação da declaração.

Os recibos não tem valor absoluto para comprovação de despesas médicas, podendo ser solicitados outros elementos de prova, tanto do serviço como do pagamento. Mesmo que não sejam apresentados outros elementos de comprovação, a recusa a sua aceitação, pela autoridade fiscal, deve estar fundamentada. Como **se trata do documento normal de comprovação**, para que seja glosado **devem ser apontados indícios consistentes que indiquem sua inidoneidade**. Na ausência de indicações desabonadoras, na falta de fundamentação na recusa, os recibos comprovam a despesa médica.

No caso, não foram solicitados outros elementos de prova de maneira objetiva, e o fundamento para lançar limitase a que recibos não comprovam pagamento de despesas médicas.

O lançamento pode até ocorrer sem pedido de esclarecimentos ou de prévia intimação ao contribuinte, como consta inclusive em súmula do CARF:

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que

o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

No entanto a recusa a documentos usuais não pode prescindir de justificativa, inclusive porque deduções elevadas podem estar completamente dentro da lei e do direito do contribuinte.

Não deixo de fazer aqui uma fundamentação do entendimento expresso acima, pois a falta de fundamentação é a matéria em discussão. Muitas vezes a autoridade fiscal baseia a recusa a deduções no art.73 do Decreto nº 3.000, de 1999, que assim dispôs:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (DecretoLei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º). § 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto Lei n 5844, de 1943, art 11, § 4º).

Tal artigo indica que determinados documentos não fazem prova absoluta, podendo ser solicitados elementos adicionais de comprovação. No entanto, isso não significa que o juízo, o fundamento da autoridade, dos fatos e do direito, não necessite ser apresentado. E tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontrase tanto em dispositivos de lei, como se pode ver no art 2º Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

A rigidez dos termos do art. 73 e § 1º está mais para o período em que foi concebido do que para os dias atuais. Além disso, mesmo na vigência do referido DecretoLei a austeridade do instrumento não era plena, visto que o art. 79, § 1º, do mesmo diploma legal lhe impunha limitações, no seguinte dizer: “Art. 79. Farseá o lançamento exofficio: § 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.”.

Assim, na ausência de fundamentação plausível para a recusa de documentos usuais de comprovação é indevida a glosa de despesas médicas.

Em relação à retificação da declaração solicitada pelo contribuinte, também discordo da relatora. Ao fazer o lançamento a autoridade fiscal bloqueia a possibilidade de ser retificada a parte da declaração que não tem relação com a infração. Assim, coloca todo o lançamento dentro do litígio, pois a única maneira de retificar, alterar o que não é infração, é apresentando impugnação ou recursos ao lançamento.

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 apresenta-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 a 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 refeito 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.

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 DecretoLei 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 de 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 discriminação entre os contribuintes. Não há justificativa lógica para utilizarse 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. Perguntase: 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.

Conclui-se: **primeiramente**, é possível a retificação de valores da declaração após o contribuinte ter sido cientificado da apuração de ofício, desde que a matéria que pretenda alterar não conste das infrações apuradas. Todas alterações na declaração que não tenham sido objeto de lançamento são passíveis de retificação de declaração por iniciativa do próprio contribuinte; e em segundo lugar, diante da vinculação de toda declaração ao litígio pois só nos recursos é possível retificar, e diante de princípios da Administração Pública, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, conforme o disposto no art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, não se vê objeção ao julgador dar seguimento à alteração na apuração solicitada pelo contribuinte. Além de não existir óbice, é a única maneira de se alcançar a base de cálculo do imposto de renda, valor sobre o qual vai incidir a alíquota devida, matéria de lei, conforme art. 97 do CTN.

Diante do exposto, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes