



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10730.001332/2003-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.511 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	FRANCISCO EUGENIO DE CARVALHO

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 1999

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constata a existência da omissão verificada no acórdão embargado, é de rigor o acolhimento dos embargos de declaração para a correção da falha.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 1999

DIRPF. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. INCLUSÃO DE NOVAS DESPESAS. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a retificação de declaração no curso do contencioso fiscal quando a alteração pretendida não decorre de mero erro de preenchimento, mas aponta para uma retificação de ofício do lançamento.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para sanando a omissão apontada no Acórdão nº 9202-010.785 de 28/06/2023, conhecer e dar provimento à matéria “b) inclusão de novas despesas médicas durante o PAF)” do recurso especial.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se de Embargos de Declaração de fls. 215/217 opostos pela Fazenda Nacional em razão de omissão existente no Acórdão nº 9202-010.785 (fls. 211/213), proferido em 28/06/2023 e que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2000

IMPOSTO DE RENDA SOBRE JUROS DE MORA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhe provimento.

A Fazenda Nacional opôs os embargos de declaração alegando a omissão na análise da questão atinente à inclusão de novas despesas médicas no curso do contencioso, cuja apreciação foi devidamente admitida pelo despacho de fls. 192/196.

Quando da análise de admissibilidade dos Embargos de Declaração (fls. 221/224), após constatar a sua tempestividade, o Presidente desta Colenda 2ª Turma da CSRF os admitiu, conforme abaixo:

Assiste razão à embargante.

O órgão julgador realmente silenciou-se sobre a possibilidade de alteração da declaração de ajuste anual, no curso da fase contenciosa, para inclusão de nova dedução de despesas médicas, como alterado no recurso especial manejado pela ora embargante.

Referida preterição, por seu turno, decorreu de um equívoco do arresto embargado, ao pressupor que o especial administrativo fora admitido apenas

parcialmente, como constou expressamente de seu relatório, quando, na verdade, houve um lapso no juízo monocrático inicial de admissão, como se depreende da sucessão de manifestações de e-fls. 181/196.

Destarte, na origem, o Presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu seguimento (integral) ao recurso especial da Fazenda Nacional, porém, analisando apenas a divergência atinente à incidência de imposto de renda sobre juros moratórios vinculados às verbas trabalhistas reconhecidas em decisão judicial (e-fls. 153/155).

Posteriormente, a própria 2ª Turma/CSRF constatou a inconsistência do referido exame de admissão e determinou o retorno do processo à câmara ordinária para que procedesse à sua complementação, através da Resolução nº 9202-000.028, de 19/07/2016, às e-fls. 184/187:

(...)

Em atenção a essa providência, através do despacho de e-fls. 192/196, o Presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção suplementou o juízo de prelibação, verbis:

*"A PGFN aponta divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:*

- a) incidência de IRPF sobre juros moratórios; e*
- b) inclusão de novas despesas médicas durante o PAF.*

*Foi dado seguimento à primeira matéria nos termos do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial s/n - 1ª Câmara, de 07/06/2013 (e-fls. 153/155).*

*Segue a análise detalhada da segunda matéria.*

(...)

*Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 2015, e considerando o teor do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial s/n - 1ª Câmara, de 07/06/2013 (e-fls. 153/155), DOU SEGUIMENTO ao recurso interposto, para que sejam rediscutidas as matérias a) incidência de IRPF sobre juros moratórios e b) inclusão de novas despesas médicas durante o PAF.*

(...)

Dessa forma, incorre em erro o acórdão embargado quando informa, no relatório, que houve parcial admissão do recurso especial da Fazenda Nacional, a partir unicamente do exame constante do despacho de e-fls. 153 e ss., o que, por conseguinte, redunda em omissão sobre a segunda matéria de divergência, também admitida à pronúncia, como acima explanado.

Tendo em vista que o Relatora do acórdão embargado não mais integra esta Colenda Turma, este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

### I. Da Omissão Suscitada Via Embargos de Declaração

Os embargos de declaração são tempestivos, conforme infere-se das fls. 214/218.

De acordo com os fundamentos expostos no despacho de admissibilidade de fls. 221/224, houve omissão no acórdão embargado Acórdão nº 9202-010.785 (fls. 211/213), pois este deixou de examinar matéria objeto de recurso especial cuja análise foi previamente admitida.

Conforme bem delineado, de fato o despacho de admissibilidade de fls. 192/196 foi claro ao dar seguimento ao recurso especial fazendário, a fim de rediscutir as matérias: **a) incidência de IRPF sobre juros moratórios e b) inclusão de novas despesas médicas durante o PAF.**

Contudo, apenas a matéria “a” foi objeto do acórdão embargado.

Verifica-se, assim, que houve prévia admissibilidade de matéria objeto de recurso especial, para a qual o acórdão embargado restou silente.

Desta feita, constatada a omissão no acórdão nº 9202-010.785, é de rigor acolher os aclaratórios para sanar o vício constatado.

Portanto, passe-se à análise da matéria recursal remanescente.

### II. Matéria Objeto de Recurso Especial: Inclusão de Novas Despesas Médicas Durante o PAF

#### II.a. Conhecimento

O presente caso envolve Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 2101-001.600 (fls. 107/114), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento de IRPF: a) o valor de R\$21.605,67, correspondente aos juros de mora recebidos em ação trabalhista; e b) o valor de R\$2.176,00, a título de despesas médicas, conforme decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2000

(...)

INCLUSÃO DE DEDUÇÕES NÃO PLEITEADAS NO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA.

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas compreende tanto os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário quanto as deduções permitidas pela legislação, e o lançamento desse tributo envolve a mensuração de sua base de cálculo. Como o art. 145, inciso I, do CTN permite a alteração do lançamento em virtude de impugnação do sujeito passivo, o julgador administrativo pode analisar todos os aspectos da base de cálculo, em especial porque é vedado ao contribuinte retificar declaração de exercício fiscalizado.

Assim, é possível se analisar a dedução de valores não pleiteados na declaração original em sede de julgamento administrativo, sendo ônus do contribuinte comprovar seu direito com a apresentação de documentação hábil e idônea.

Hipótese em que o recorrente comprova o direito à dedução de algumas despesas médicas não pleiteadas originalmente na declaração de ajuste.

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo do lançamento a) o valor de R\$21.605,67, correspondente aos juros de mora recebidos em ação trabalhista e b) o valor de R\$2.176,00 a título de despesas médicas.

Esclareça-se que a decisão acima foi mantida ante a rejeição de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, conforme acórdão de fls. 121/130.

Assim, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Espacial de fls. 132/150.

Como exposto, a matéria relativa aos juros (item “a”) já foi apreciada pelo acórdão embargado, remanescendo a análise da matéria “**b) inclusão de novas despesas médicas durante o PAF**”, previamente admitida pelo despacho de fls. 192/196 com base nos acórdãos nº 104-23.217 e nº 106-12.456.

Em síntese, a Recorrente afirma que, para o acórdão recorrido, bastaria que a matéria ainda estivesse em julgamento administrativo para que fosse possível ao contribuinte acrescentar novas deduções em sua Declaração de Ajuste Anual. Por outro lado, os paradigmas apresentados convergem para o entendimento de que não é possível modificar a declaração após o início do procedimento fiscal.

Sobre o tema em debate, o voto condutor do acórdão recorrido expõe o seguinte:

**Despesas Médicas**

Em sua declaração de ajuste do exercício de 2000 (fls. 31 a 32v), o contribuinte pleiteou a dedução de despesas médicas no valor de R\$ 7.692,00, assim discriminadas:

(...)

Na impugnação, o sujeito passivo traz documentos relativos às seguintes despesas médicas:

(...)

Discordo do julgador de 1a instância quanto à possibilidade de se pleitear novas deduções em sede de impugnação.

(...)

Ora, como o art. 145, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, permite a alteração do lançamento em virtude de impugnação do lançamento, parece-me claro a possibilidade do julgador administrativo admitir exclusões da base de cálculo do tributo não consideradas até aquele momento.

Além disso, após o lançamento o contribuinte está impossibilitado de efetuar a retificação da declaração de ajuste do exercício autuado, mesmo para as matérias não inclusas na autuação.

Mas a comprovação de despesas não pleiteadas na declaração de ajuste deve se dar de forma clara, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Não se pode perder de vista que as deduções da base de cálculo do imposto de renda são permitidas pela legislação, sendo optativas aos contribuintes. Se o sujeito passivo não as pleiteou no momento de apuração do tributo, para fazê-lo extemporaneamente deve proceder de forma a não deixar dúvidas sobre seu direito, não se admitindo dilação probatória. Tudo sem perder de vista que cabe ao réu o ônus da prova de fato modificativo do direito de autor, nos termos do art. 333, inciso II, do Código de Processo Civil.

No caso, a prova apresentada é boa. (...)

Do acima exposto, constata-se que, no presente caso, o contribuinte pleiteou novas deduções em sede de impugnação, o que foi acatado pelo acórdão recorrido, o qual entendeu ser possível tal pleito desde que o pedido seja feito “*de forma a não deixar dúvidas sobre seu direito, não se admitindo dilação probatória*”.

Por sua vez, cito trechos do acórdão paradigma Acórdão n° 104-23.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF

Exercício. 2003, 2004, 2005

(...)

LANÇAMENTO DE OFICIO - RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IMPOSSIBILIDADE -A retificação da declaração de rendimentos só é possível mediante a comprovação do erro em que se funde e antes do início da ação fiscal. Incabível a sua retificação após a ciência do Termo de Início de Fiscalização.

(...)

**Voto**

(...)

No mérito o Recorrente sustenta (i) a tempestiva retificação das declarações de ajuste anual, com a conseqüente caracterização de denúncia espontânea e afastamento de penalidades, (ii) a legalidade das deduções efetuadas a título de despesas com dependentes e (iii) a desqualificação da multa aplicada.

Em relação à espontaneidade na apresentação das declarações retificadoras não assiste razão ao Recorrente.

Como se verifica dos autos o Recorrente foi devidamente intimado do inicio da fiscalização em 27/04/2006, conforme AR de fls. 21, sendo tal intimação válida e eficaz, como detalhadamente explicado acima.

O Recorrente, conforme recibo apresentado juntamente com sua impugnação, só em 08/06/2006 efetuou a retificação da declaração de ajuste para o ano-calendário de 2003, ou seja, após o inicio da fiscalização.

Nos termos do direito aplicável, somente se aceita a caracterização da denúncia espontânea se comprovada sua atuação efetuado antes do inicio de procedimento de ofício relativo à matéria, o que não é o caso dos presentes autos.

Por outro lado, em relação à declaração retificadora do ano calendário de 2004, foi exatamente ela que foi analisada pela fiscalização, conforme se verifica às fls. 32/36.

Logo, improcedentes os argumentos suscitados pelo Recorrente.

No tocante às deduções com dependente (pai do Recorrente), glosadas pela autoridade fiscal, entendo que assiste razão ao Recorrente.

(...)

No presente os valores glosados se referem aos pais do Recorrente, sendo que a referida glosa foi mantida pela DRJ tendo em vista a informação constante às fls. 120 de que o pai do Recorrente, ao apresentar sua declaração de isento, declarou não ser dependente. Com relação à mãe, considerou a DRJ que "se seu pai não é dependente, pode-se concluir que sua mãe também não é". (fls. 133).

(...)

Deve, assim, ser restabelecida a dedução pleiteada pelo Recorrente relativamente a seus pais (Jose Franco Terruel e Ana da Siva Terruel) nos anos-calendários de 2003 e 2004.

Por outro lado, entendo que não há nos autos elementos que possam demonstrar o evidente intuito de fraude por parte do Recorrente a justificar a qualificação da penalidade.

(...)

Ante o exposto, conheço do recurso para, no mérito, DAR-LHE parcial provimento para restabelecer a dedução com os dependentes José Franco Terruel e Ana Siva Terruel nos anos-calendários de 2003 e 2004 e desqualificar a penalidade, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Da análise acima, entendo que o mencionado paradigma nº 104-23.217 não é apto a demonstrar a divergência suscitada. Isto porque o referido acórdão trata de **denúncia espontânea** para fins de afastamento da penalidade sobre o crédito tributário lançado.

Da leitura do relatório e voto do citado paradigma, constata-se que o lançamento envolveu glosas de diversas despesas consideradas indevidas. Desta feita, infere-se que o contribuinte pretendeu retificar suas DIRPF no intuito de retirar delas referidas despesas investigadas na ação fiscal, o que não foi aceito pela autoridade fiscal.

Por outro lado, o contexto do presente caso envolve a inclusão de novas despesas dedutíveis em DIRPF após o lançamento, o que não se confunde com o instituto da denúncia espontânea.

Neste sentido, entendo que o paradigma nº 104-23.217 não é apto a demonstrar a divergência suscitada pela Fazenda Nacional.

Já o acórdão paradigma nº 106-12.456 possui as seguintes razões:

**IRPF - GLOSAS** - Todas despesas com instrução e com despesas médicas devem ser admitidas desde que haja previsão legal para tanto e também que estejam devidamente comprovadas. O contribuinte não logrando êxito em comprovar despesas deve ser mantida a respectiva glosa.

**DEPENDENTES - RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO** - É admissível a inclusão de filha maior como dependente desde que devidamente comprovada e também se o pedido de retificação tenha sido solicitado antes do início de qualquer procedimento fiscal.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA** - Não deve ser instaurado litígio de matéria não impugnada expressamente. É de se admitir que, uma vez não contestada determinada matéria, o contribuinte tenha concordado com esse lançamento.

(...)

#### **Relatório**

(...)

Discordando do lançamento, a contribuinte impugnou o feito fiscal alegando que (...) deixou de incluir sua filha separada como dependente (...).

#### **Voto**

(...)

Já no que diz respeito à inclusão da filha separada como dependente, tal alegação ou solicitação de sua inclusão na declaração não pode prosperar, haja visto

qualquer pedido nesse sentido deveria ser feito através de declaração retificadora que deveria ter sido apresentado antes do início de qualquer procedimento fiscal.

Da leitura dos trechos acima extraídos do paradigma nº 106-12.456, verifica-se que o caso envolveu a possibilidade de se incluir dependente na DIRPF após o início do procedimento fiscal, o que foi negado pela autoridade julgadora.

Neste sentido, entendo que o citado paradigma guarda a necessária similitude fática com o presente caso, pois em ambos pretende-se a inclusão de novas deduções da base de cálculo do imposto de renda. Sendo assim, entendo que o acórdão é apto a demonstrar a divergência jurisprudencial apontada.

Portanto, conheço do recurso especial, no que concerne ao item “b”, apenas em relação ao paradigma nº 106-12.456.

Sendo assim, passo à análise do mérito.

## II. MÉRITO

Como exposto, pretende a Fazenda Nacional ver reformado o acórdão que acatou o pleito do contribuinte, feito no curso do contencioso fiscal, para que fossem incluídas em sua DIRPF novas despesas dedutíveis.

Entendo que assiste razão à Fazenda Nacional em seu pleito.

Conforme extrai-se dos autos, quanto à matéria devolvida à rediscussão, o acórdão recorrido determinou a exclusão da base de cálculo do lançamento do montante de R\$ 2.176,00 a título de despesas médicas com a Dra. Rita Almeida (R\$ 300,00) e com a Brasileiros (R\$ 1.876,00), as quais somente foram pleiteadas pelo contribuinte em sua impugnação.

No entanto, entendo não cabe neste processo discutir a existência ou não das referidas despesas médicas, visto que o presente lançamento decorreu da glosa de outras despesas que não as citadas. Ou seja, o litígio envolve a glosa de outras despesas (médicas, com instrução, com dependentes e com previdência privada).

Considerando que o contribuinte não declarou em DIRPF a existência dessas novas despesas médicas, entendo que não cabe nesta fase litigiosa do processo fiscal o reconhecimento delas em favor do contribuinte, já que tal matéria não é objeto de litígio no lançamento e as alterações pretendidas não decorrem de mero erro de preenchimento pelo contribuinte.

Isso porque, tal conduta implicaria na alteração de sua própria declaração após o lançamento, ato de verdadeira retificação de sua declaração. Transcrevo precedentes sobre o tema:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

(...)

#### DITR. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. .

Incabível a retificação de declaração no curso do contencioso fiscal quando a alteração pretendida não decorre de mero erro de preenchimento, mas aponta para uma retificação de ofício do lançamento.

(...)

(acórdão nº 2201-005.517; data do julgamento: 12/09/2019)

No voto do acórdão acima mencionado (que trata de ITR, porém a fundamentação é aplicável ao presente caso), o Ilustre Relator, Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, expôs os seguintes fundamentos sobre a matéria, os quais utilizo como razões de decidir:

No que tange ao pleito de retificação de declaração para considerar APP apurada em laudo apresentado, a leitura integrada dos art. 14 e 25 do Decreto 70.235/72 permite concluir que a fase litigiosa do procedimento fiscal se instaura com a impugnação, cuja competência para julgamento cabe, em 1ª Instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e, em 2ª Instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Tal conclusão é corroborada pelo art. 1º do Anexo I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que dispõe expressamente que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Assim, a competência legal desta Corte para se manifestar em processo de exigência fiscal está restrita à fase litigiosa, que não se confunde com revisão de lançamento.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) dispõe, em seu art. 149 que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Já o inciso III do art. 272 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430/2017, preceitua que compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil a revisão de ofício de lançamentos.

Neste sentido, analisar, em sede de recurso voluntário, a pertinência de retificação de declaração regularmente apresentada pelo contribuinte, a menos que fosse o caso de mero erro de preenchimento, seria fundir dois institutos diversos, o do contencioso administrativo, este contido na competência de atuação deste Conselho, e o da revisão de ofício, este contido na competência da autoridade administrativa, o que poderia macular de nulidade o aqui decidido por vício de competência

Portanto, nesta fase do procedimento fiscal, a análise do caso fica adstrita às razões que culminaram o lançamento, que foram as glosas das deduções inicialmente pleiteadas pela contribuinte em DIRPF. Não cabem discussões acerca do reconhecimento de demais despesas dedutíveis pelo contribuinte, o que significaria autorizar a retificação da declaração do contribuinte (revisão de ofício do lançamento), competência não atribuída a este órgão julgador.

Assim, a menos que fosse demonstrado o caso de mero erro de preenchimento, o que não foi o caso, tal questão apenas pode ser revista de ofício pela autoridade administrativa, e não por este órgão de julgamento administrativo, por faltar-lhe competência.

Portanto, entendo que não é possível acatar o pleito do contribuinte para incluir novas despesas médicas apontadas somente no curso do contencioso fiscal.

Neste sentido, entendo por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesta matéria (“**b - inclusão de novas despesas médicas durante o PAF**”), merecendo ser reformado o acórdão recorrido nº 2101-001.600 (fls. 107/114) na parte em que determinou a exclusão da base de cálculo do lançamento o valor de R\$ 2.176,00 a título de despesas médicas.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, ACOLHO os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada pela Fazenda Nacional no Acórdão nº 9202-010.785 de modo que, com relação à matéria “**b) inclusão de novas despesas médicas durante o PAF**” do recurso especial fazendário, voto por CONHECER do recurso apenas com base no paradigma nº 106-12.456. No mérito, em relação à mencionada matéria, voto por DAR-LHE PROVIMENTO.

A presente decisão deve complementar o acórdão embargado, que tratou apenas da matéria “**a) não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora**”.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**