

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS E ERRO DE FATO

Walmir Luiz Becker

Ao apresentar sua declaração de rendimentos em certo exercício financeiro, pessoa jurídica declara corretamente o seu lucro tributável, cujo montante a submete ao adicional do imposto de renda. A alíquota do adicional (10%) também é declarada com exatidão. Entretanto, no preenchimento do formulário, a empresa incorre em erro de cálculo, culminando, em consequência deste, por recolher o adicional do imposto em valor equivalente a 1% do que era devido. Em decorrência disso, o fisco vem a exigir diferença de imposto, acrescida de juros de mora e de multa penal. Indaga-se: procede a exigência fiscal da multa punitiva (atualmente de 75% do valor do imposto)?

A solução do problema depende da resposta que vier a ser dada a uma outra indagação, qual seja, nesse caso, a declarante incidiu em *erro de fato* ou *erro de direito*? Como veremos, os efeitos jurídico-tributários oriundos desse engano dependem de seu enquadramento numa ou noutra hipótese, e, conseqüentemente, na pertinência ou não da multa penalizante.

Necessário, pois, antes de tudo, estabelecer distinção entre essas duas figuras jurídicas. O *erro de fato* pode ser *acidental* ou *substancial*, conforme seu poder de influir ou não na validade do ato jurídico. É *acidental* o erro sobre as qualidades secundárias da coisa ou pessoas envolvidas numa relação jurídica, sem mostrar-se fator de terminante da manifestação de vontade. Assim, se, como locatário, firma-se contrato de locação de imóvel com proprietário que se pensava ter domicílio em Porto Alegre, quando este é domiciliado em São Leopoldo, daí não resulta qualquer consequência para a validade do contrato, ainda que conste o domicílio incorreto no instrumento contratual. Todavia, quando se convencionou a locação do imóvel "B", imaginando-se ser objeto desta o imóvel "A", o *erro* é *substancial* e suscetível de anulação, porque vulnera a manifestação de vontade de, pelo menos, um dos contraentes. O engano, aí, é quanto a própria substância do ato, porquanto o locatário (consideremos que o erro tenha sido deste) não desejava alugar a Sala "B", cuja área é de 80m², e, sim, a Sala "A", com 100m². Portanto, o *erro de fato substancial* - aquele que tem relevância para o direito -, é o que atine com os caracteres fundamentais do ato jurídico praticado, sendo qualificado como *erro essencial* se se referir às qualidades essenciais da pessoa.

E o *erro de direito*? Este decorre do descumprimento da regra jurídica (norma de lei), da qual se desconhecia a existência, ou de sua observância equivocada, por erro de interpretação. Na situação inicialmente exemplificada, haveria erro de direito se a pessoa jurídica ignorasse sua condição de contribuinte sujeita ao adicional do imposto de renda, deixando de informar, na declaração, a alíquota e o valor tributável a esse título. Trata-se de erro inescusável, visto como a ignorância de lei não pode ser alegada para validar ou invalidar ato jurídico, consoante princípio firmado desde os romanos (*nemo jus ignorare censetur*). Por conseguinte, incide em *erro de direito* (*error iuris*), irrelevante para a manifestação da vontade, tanto quem ignora a lei como

aquele que a aplica inadequadamente, por haver-lhe dado interpretação incorreta.

Presentes essas noções conceituais, já se intui a extrema importância que assume, para o deslinde da questão acima proposta, o saber distinguir se o erro na declaração de rendimentos é erro de direito ou de fato. No primeiro caso (erro de direito), a declaração não pode ser retificada, no segundo (erro de fato) é possível sua retificação pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte), ou mediante revisão de autoridade fiscal competente. Espontânea ou de ofício a retificação, a diferença de imposto apurada fica sujeita apenas aos acréscimos moratórios. No pertinente à *multa de mora*, é preciso ver que a jurisprudência judicial tem entendido que também esta não pode ser cobrada em casos de declaração espontânea de rendimentos, mesmo que fora de prazo. As decisões têm-se louvado em precedente do Supremo Tribunal Federal que conferiu natureza punitiva à denominada multa de mora, razão pela qual, em face do disposto no art. 138 do CTN, ambos os encargos (multa de mora e multa penal) não podem ser exigidos do contribuinte que, embora com atraso, espontaneamente vier a apresentar declaração de rendimentos ou a retificá-la por erro de fato.

Demais, cuidando-se de diferença de imposto de determinada pela simples conferência dos dados informados pelo contribuinte em declaração de rendimentos, incide, ainda, a regra estatuída no art. 74, § 1º, do Decreto-lei nº 5.844/43, consolidada no art. 835, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99. A aludida norma regulamentar estabelece que a declaração de rendimentos pode ser revisada pela autoridade lançadora, a partir dos elementos nela contidos. Se for verificado *erro de fato* no preenchimento da declaração, perceptível mediante uma revisão sumária dos elementos que a compõem, a autoridade fiscal revisora deve corrigi-lo de ofício, cobrando o imposto pago a menor, ou restituindo o que foi recolhido a maior, conforme o caso.

Não há dúvida de que, na questão hipoteticamente colocada no intróito deste trabalho (erro aritmético no cálculo do imposto), estar-se-ia diante de típico *erro de fato substancial*. Todos os dados corretamente informados na declaração, entre os quais os relativos à base de cálculo do imposto e às alíquotas, conduziram o fisco à identificação do erro cometido. Ao declarar, com exatidão, o montante tributável e subsumi-lo aos diferentes percentuais de alíquota a ele aplicáveis, o contribuinte não apenas forneceu à autoridade lançadora todos os dados imprescindíveis à apuração do imposto de renda devido, como manifestou vontade inequívoca de declará-lo segundo as regras jurídicas vigentes. O erro, no qual incorreu, de nenhum modo pode ser atribuído à ignorância ou má interpretação das normas jurídicas de incidência tributária a que devia observar. A hipotética pessoa jurídica sabia perfeitamente que até determinado montante devia o imposto à alíquota X, e que, a partir daí, este estaria sujeita a uma alíquota adicional. Tal circunstância não lhe escapou, como não passou despercebida ao fisco, tanto que pôde ser por este visualizada mediante simples revisão de declaração.

A demonstração cabal de que, em situações como a aqui aventada, se está diante de erro de fato, se desenha de modo bem nítido com a inversão do problema. O que aconteceria se, embora consignando em sua declaração alíquota adicional de 10%, a pessoa jurídica declarasse imposto adicional em valor correspondente a uma alíquota de 15%? Teria incidido em *erro de direito*, ficando, por isso, impedida de retificar a declaração? É claro que não. Logo, *mutatis mutandis*, problemas diametralmente opostos são solucionados com o mesmo remédio jurídico-tributário, qual seja, o da retificação da declaração de rendimentos. E assim é, porque, em ambos os casos, teria havido *erro de fato substancial*, sempre escusável, e não *erro*

de *direito*, inescusável.

No julgamento de questões como estas, a jurisprudência administrativa, assim como a judicial, tem se posicionado no mesmo sentido, ao decidir que deverão ser corrigidos de ofício pelo fisco, se não retificados, antes, pelo contribuinte, os erros de fato contidos na declaração. A título ilustrativo, referimos que decisões com essa orientação foram proferidas pelas 1ª, 2ª, 3ª, 5ª e 6ª Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdãos nºs 102-20.929, de 16.02.1984, 102-24.804, de 24.01.1990, 103-09.731, de 06.11.1989, 105-6.197, de 21.11.1991, e 1.6/0242, de 18.12.1974) e pela 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Ac.º 93.01.24809-9/MG).