



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10830.726011/2018-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-006.111 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2020
Recorrente ZULEIKA APARECIDA FERRARI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPENDENTE. ERRO DE FATO.

O erro de fato que pode justificar, em sede de revisão de ofício, a alteração de lançamento regularmente formalizado depende de sua comprovação.

A escolha de módulo normativo inservível evidencia erro de direito e não se confunde com erro de fato.

MULTA DE OFÍCIO. INTENÇÃO DO AGENTE.

A intenção do agente é irrelevante para fins de responsabilidade tributária, sendo devida a aplicação da penalidade de ofício sobre a diferença de tributo apurada em casos de declaração inexata.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face de Acórdão exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que analisou a impugnação apresentada contra Auto de Infração, referente a Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

O crédito tributário foi lançado em procedimento de revisão de Declaração de Ajusta Anual, em sede de Malha Fiscal, que alcançou os exercícios de 2014 a 2017, nos quais se imputou à contribuinte fiscalizada infração à legislação tributária consubstanciada na omissão de rendimentos de pensão alimentícia recebidos por seu dependente.

Regularmente cientificada do lançamento, não concordando com seus termos, o sujeito passivo formalizou a competente impugnação em que, basicamente, alegou a ocorrência de erro de fato ao incluir seu filho na sua relação de dependente.

Sustenta que tal equívoco resta evidenciado por mera análise lógica, já que, nos exercícios de 2014, 2015 e 2017, não se beneficiou da citada dedução para fins de cálculo do imposto, por ter optado pela tributação de seus rendimentos no formulário simplificado. Ademais, em 2016, ainda que tenha apresentado sua Declaração no formulário completo, o mesmo equívoco pode ser considerado pela comparação entre valor da dedução de dependente e o rendimento considerado omitido.

Apresenta cálculos para demonstrar que os resultados alcançados com a inclusão do dependente demonstram claramente o alegado erro material, que só fez com que a impugnante tenha de pagar mais imposto quando poderia pagar menos.

No julgamento da impugnação, acordaram os membros da Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar improcedente, mantendo na integralidade o crédito tributário lançado.

Ciente do Acórdão da DRJ, ainda inconformada, a contribuinte apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário no qual apresentou as razões que entende justificar a reforma das conclusões do julgador de 1ª Instância, as quais serão detalhadas no curso do voto a seguir.

Nos termos do 1º do art. 47 do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o presente processo é paradigma do lote de recursos repetitivos O2.SNG.0619.REP.018.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

PRELIMINARMENTE

Diante da afirmação do Acórdão recorrido acerca do afastamento de sua espontaneidade pela ciência do ato inaugural do procedimento fiscal, afirma que sequer teve a oportunidade de retificar suas declarações, já que não foi notificada, no ato de entrega das mesmas, da incidência em Malha Fiscal e que tal informação deveria aparecer no recibo de entrega, no quadro de Informações Adicionais.

MÉRITO

Afirma a defesa que não optou pela declaração em conjunto com seu filho e que a inclusão deste em sua relação de dependência não lhe trouxe qualquer benefício, já que optou pelo formulário simplificado.

Apresenta cálculos ano a ano para questionar: *“quem, em plena consciência, em pleno raciocínio, iria optar por uma declaração em conjunto com um dependente sabendo que, nesse caso, iria pagar mais impostos?”*

Sustenta que não pleiteou em sua impugnação a retificação de sua declaração, mas sim o reconhecimento de um erro de fato, que deve ser observado em obediência ao princípio da verdade material, do contrário, resultaria no enriquecimento sem causa da União.

Por fim, afirma que não teve a intenção de omitir rendimentos e só não corrigiu espontaneamente sua declaração por não saber que sua declaração estava retida em malha, o que evidencia a inaplicabilidade da multa de ofício, já que não restou configurado que agiu com dolo, nos termos da Súmula Carf. Nº 25.

Resumidas as razões da defesa, inicialmente deve-se ressaltar que não há qualquer previsão legal que determine que o contribuinte seja notificado de que suas declarações incidiram em Malha, tampouco que tal observação conste do respectivo recibo de entrega.

Como é de conhecimento amplo, o resultado do processamento de uma declaração de rendimentos fica a disposição do interessado no sítio da Receita Federal do Brasil na Internet, onde é possível acessar extrato que informa eventuais pendências e já orienta quais soluções são possíveis para cada caso.

Assim dispõe a Lei 3.470, de 28 de novembro de 1958, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

Neste sentido, quando informações e documentos forem necessários ao procedimento fiscal, o lançamento de ofício tem início com a intimação do sujeito passivo. Contudo, sendo estes desnecessários, por entender a Autoridade Lançadora que os elementos disponíveis são suficientes à formação de sua convicção sobre a ocorrência de infração à legislação tributária, o início do processo de lançamento de ofício se dá com a intimação do contribuinte do Auto de Infração ou para efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

Já a Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), assim dispõe:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (...)

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. (...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

A alteração do lançamento em razão dos argumentos expressos na impugnação, em questões preliminares ou de mérito, demandam a evidenciação de incorreção no lançamento efetuado. Por outro lado, as alterações decorrente não de erro do lançamento, mas de erro de fato contido na própria declaração, seria tema a ser tratado de ofício.

A intenção do agente não se presta a justificar o afastamento de sua responsabilidade, sendo certo que o reconhecimento de um erro de declaração a justificar sua correção de ofício, quando suscitado pelo próprio contribuinte, equivale, na prática, a um pedido de retificação de declaração, o qual não cabe após o início do procedimento fiscal. Na essência, como dito no parágrafo precedente, o reconhecimento de um erro de fato é medida relacionada à retificação de ofício do lançamento, cabível apenas nos casos elencados no art. 149 do CTN.

Assim, o cabimento de acolhimento do pleito de reconhecimento de erro de fato seria possível exclusivamente se restasse evidenciado que a infração decorre desta falha no preenchimento da declaração. Contudo, este erro de fato não se confunde com a escolha errada de uma forma ou outra de tributação, que estaria contida na seara do erro de direito.

Sobre essa questão, são relevantes os ensinamentos que podem ser extraídos da REsp nº 1.130.545 - RJ, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, de relatoria do Ministro Luiz Fux. Embora a tese firmada não se ajuste perfeitamente ao presente, sua fundamentação é bastante esclarecedora:

Ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis:

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo desprovido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que:

"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial.

Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no Documento: 11036185 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 7 de 12 Superior Tribunal de Justiça ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Ainda sobre a evidenciação prática dos casos de erro de fato, por exemplo: há situações em que o contribuinte declara o filho como dependente, mas evidencia o erro de fato pela demonstração de que este mesmo filho teria apresentado declaração em separado antes de iniciado o procedimento de ofício. Em outros casos, no preenchimento de uma declaração, há a indicação correta do nome de um dependente, mas no campo do CPF deste, é informado o Cadastro de outra pessoa.

Por outro lado, parece evidenciar erro de direito a escolha pelo contribuinte de uma forma de tributação que não fosse a mais adequada para o seu caso específico, ou seja, é um erro de direito a “escolha equivocada de um módulo normativo”, como o caso ora sob apreço, em que a recorrente, embora tivesse a opção de não incluir declarar seu filho como dependente, submetendo seus rendimentos às regras gerais de tributação de forma segregada, acabou optando por incluí-lo na sua relação de dependência, o que exigiria que os valores de seus rendimentos fossem também tributados na mesma declaração, pouco importando, ainda, que tenha optado pelo formulário simplificado ou completo.

Vale, ainda, ressaltar que tal inclusão pode ter sido justificada, inclusive, por motivos outros que não propriamente a questão relacionada à tributação de rendimentos, mas, por exemplo, a comprovação de dependência para fins de recepção de benesses junto a empregador (planos de saúde, auxílio creches, etc).

Quanto à argumentação de inaplicabilidade da multa de ofício e de inexistência de dolo na conduta do autuado, mister trazermos à balha os termos da Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, sempre que houver lançamento de ofício nos casos de falta de pagamento ou pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata a multa aplicável é a de 75%, independentemente da ocorrência de dolo, o qual deve se evidenciado apenas nos casos de qualificação deste mesma penalidade de ofício, pela duplicação do percentual, que passa a ser de 150%.

A Súmula Carf nº 25 em nada socorre a recorrente, já que trata não da imposição da penalidade de ofício, mas de sua qualificação, no termos do citado § 1º do art. 44, sendo certo que a sanção aplicada no presente caso é a de 75%, frise-se regularmente prevista em lei, cuja

aplicação não é uma opção para o Agente fiscal, já que sua atividade é plenamente vinculada, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim, não tendo sido comprovada a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração, o lançamento é procedente e não há motivos que justifiquem sua alteração ou a modificação do que foi decidido pela decisão recorrida.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais que integram do presente, voto por negar provimento ao recurso voluntário

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo