



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18186.000477/2007-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.733 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2021
Recorrente YUTAKA IMAGAWA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

DECLARAÇÃO EM SEPARADO. DEPENDENTE. ERRO DE FATO.

Apenas a ocorrência de erro de fato que pode justificar o acolhimento de um dependente informado em declaração retificadora, enviada após o seu prazo regular, que tenha apresentado declaração em separado em momento anterior. Contudo, a escolha de módulo normativo inservível evidencia erro de direito e não se confunde com erro de fato.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

A dedução a título de despesas médicas demanda a comprovação, por documentação hábil e idônea, de que o gasto é relativo à manutenção da saúde do próprio contribuinte ou de seu dependente.

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 do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de recurso voluntário em face do Acórdão nº 17-38.499, exarado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II/SP, fl. 38 a 42.

O contencioso administrativo tem origem na Notificação de Lançamento de fls. 6 a 12, pela qual a Autoridade Fiscal, ao analisar, em sede de Malha Fiscal, a declaração de

rendimentos apresentada para o exercício de 2004, constatou as seguintes infrações à legislação tributária:

- Dedução indevida de Previdência Privada e Fapi;
- Dedução indevida com Dependentes;
- Dedução indevida de Despesas Médicas;
- Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício.

Cientificado do lançamento, inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação parcial de fl. 1, em que reconhece a omissão de rendimentos identificada e apresenta argumentos e documentos que entende comprovar a regularidade das demais informações prestadas em Declaração de Ajuste.

Submetida ao crivo da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a impugnação foi considerada parcialmente procedente. Em apertada síntese, a Autoridade julgadora entendeu comprovada a dedução de Contribuição à Previdência Privada, restabelecendo-a integralmente. Além disso, entendeu que foram procedentes as glosas de despesas médicas e de dependentes.

Ciente do Acórdão da DRJ, em 11 de outubro de 2010, fl. 44, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 61 e 62, 65, em que apresenta considerações que entende justificar a reforma da decisão recorrida, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator.

Por ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

Após breve síntese dos fatos, a defesa dedica-se a demonstrar a relação de dependência com a Sra. Adelina Sumica Higushi Imagawa, de que são precedentes as despesas médica, algumas glosadas por se referirem à Sra. Adelina, apresentando documentos que entende comprova seus argumentos. Alega, ainda, que, por equívoco, a referida senhora apresentou declaração de rendimento simplificada para o período.

Em relação à dependente Adelina, não há dúvidas de que se trata do cônjuge do recorrente, já que resta inequívoca esta conclusão a partir da análise do documento juntado às fl. 64.

Não obstante, a opção do casal, exercida no prazo regular para apresentação da DIRPF, foi pela tributação em separado de seus rendimentos. Agora, estamos diante de uma declaração retificadora do Exercício de 2005, apresentada em 2010, cujo titular objetiva desconsiderar a declaração apresentada pela Sra. Adelina e incluí-la em sua relação de dependentes, sem qualquer indicação de erro de fato que justificasse o acolhimento das informações prestadas no novo documento.

Portanto, tal tentativa de mudança, de declaração em separado para declaração em conjunto, ocorre em momento em que não é mais possível corrigir a escolha da forma de

tributação espontaneamente feita pelos próprios contribuintes no momento da elaboração de suas declarações originais.

Assim, o acolhimento de pleitos dessa natureza só seria possível se restasse evidenciado erro de fato, decorrente de mero erro de preenchimento das declarações. 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 controversia 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 despedido 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, ao assumir o encargo de elaborar as declarações dos membros da família, acaba por declarar o filho maior, com renda própria, como seu dependente, e, em

seguida, envia a declaração elaborada para esse mesmo filho pelo CPF da esposa, quando esta sim deveria ter sido informada como dependente e o filho deveria ter sido o titular da declaração, preenchida, por mero erro, no CPF de sua mãe.

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 o recorrente, embora tivesse a opção de incluir sua esposa como dependente, acabou optando pela apresentação de declaração em separado.

Vale, ainda, ressaltar que tal opção pode ter sido justificada, inclusive, por motivos outros que não propriamente a questão relacionada à tributação de rendimentos, mas, por exemplo, a comprovação de rendimentos para fins de obtenção de financiamentos, ou qualquer outra questão para fins de recepção de benefícios junto a empregador (planos de saúde, auxílio creches, etc).

Assim, considerando, ainda, a legislação que trata da possibilidade de dedução de despesas médias¹, não cabe a retificação da declaração de rendimentos para incluir dependente que, no prazo regulamentar, optou pela tributação em separado, consequentemente, a glosa da dependente e a glosa das despesas médicas ambas relacionadas a Sra. Adelina devem ser mantidas.

Por fim, com relação às despesas de saúde junto ao Plano de Saúde objeto da Declaração de fl. 83, embora o recurso voluntário não tenha sido claro quanto a sua insurgência neste tema específico, ainda que considere irrelevante a questão da data de sua emissão, entendo correta a decisão recorrida, já que tal comprovação deve se dar a partir da própria operadora de planos de saúde, e não por terceiros, ainda que vinculados.

Assim, nada a prover.

Conclusão

Tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

¹ Art. 80 – Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250/95, art. 8º, II, alínea “a”).

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250/95, art. 8º, §2º): (...)

II – restringe-se aos pagamentos efetuados 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 – CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes – CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.”

Fl. 7 do Acórdão n.º 2201-008.733 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18186.000477/2007-12