



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

Processo n° 10166.720841/2010-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-003.030 – 1ª Turma Especial
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ OLINDA DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

SOBRINHOS. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os sobrinhos, mesmo menores de idade, não revestem a qualidade de dependentes para fins de dedução na declaração de ajuste anual do contribuinte, ainda que este os tenha criado e educado. A exceção ocorre somente quando o declarante detenha a guarda judicial dos menores, a teor do que dispõe a Súmula CARF n° 14.

DECADÊNCIA. TERMO A QUO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial, quando comprovada a ocorrência de fraude, rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. MEDIDA PREPARATÓRIA.

O parágrafo único do artigo 173 do CTN somente é aplicável nos casos em que, durante o lapso de tempo compreendido entre o fato gerador e o início da fluência do prazo decadencial, a Administração Tributária inicia a constituição do crédito pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Inteligência daquilo que foi decidido nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n° 1.143.534, julgado pela Primeira Seção do STJ em 13/03/2013.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para acatar a decadência relativa ao ano-calendário de 2004, exercício 2005. Vencida a Conselheira Tânia Mara Paschoalin que rejeitava a preliminar de decadência.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente em exercício

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, Marcelo Vasconcelos de Almeida, José Valdemir da Silva, Márcio Henrique Sales Parada, Carlos César Quadros Pierre e Ewan Teles Aguiar.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF por meio do qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 144.412,68, incluídos multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros de mora.

O crédito tributário foi constituído em razão de ter sido verificado, na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte, exercícios 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, os seguintes fatos:

- Dedução indevida de dependentes.
- Dedução indevida de despesas médicas.
- Dedução indevida de pensão alimentícia judicial.
- Dedução indevida de despesas com instrução.
- Dedução indevida de previdência privada/FAPI.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 113/119 deste processo digital, que foi aplicada a multa qualificada de 150% em razão das seguintes condutas do contribuinte:

- Prática reiterada no cometimento das infrações, uma vez que as deduções indevidas foram pleiteadas nos exercícios 2005 a 2009.
- Inclusão em massa de dependentes nas declarações, filhos/enteados, os quais não foram comprovados pelo contribuinte.
- Não apresentação de grande parte da documentação comprobatória das despesas médicas e da totalidade das despesas de instrução e de pensão alimentícia judicial.
- Declaração falsa de ter contribuído para a previdência privada, conforme intimação realizada à empresa Bradesco Vida e Previdência S/A, que declarou não ter

localizado contribuições, a título de previdência privada, efetuadas pelo autuado nos anos-calendário de 2004 a 2008.

- Declaração falsa de despesas referente a plano de saúde, conforme intimação realizada à empresa Amil Assistência Médica Internacional Ltda, que declarou que não possui nenhum vínculo com o contribuinte autuado nos anos calendários de 2004 e 2005.

Às fls. 120/122 foi anexado o “Demonstrativo das Deduções Pleiteadas nas Declarações”, exercícios 2005 a 2009, com os valores comprovados e glosados.

A impugnação apresentada pelo contribuinte, que se restringiu à infração de dedução indevida dependentes, foi julgada procedente em parte. Entenderam os julgadores da instância de piso que a certidão de nascimento de fl. 126 comprova a relação de dependência entre o impugnante e Isabella Dantas Silva, motivo pelo qual foi restabelecida a respectiva dedução nos exercícios 2005, 2006 e 2007.

Em relação a outras duas pessoas lançadas na declaração como dependentes, que o impugnante alegou serem sobrinhas que educou e criou, a decisão de piso manteve a glosa, sob o fundamento de que, neste caso, é imprescindível o termo de guarda judicial.

As demais glosas e a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) não foram objeto de contestação, sendo consideradas matérias não impugnadas.

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/07/2011 (fl. 148), o Interessado interpôs, em 21/07/2011, o recurso de fl. 150/152. Na peça recursal aduz, em síntese, que as suas sobrinhas foram, de fato, criadas e custeadas por ele, muito embora não possua o documento de posse e guarda das mesmas. Assim, devem ser reconhecidas as deduções relativas a elas, por uma questão de justiça, e não puramente de direito positivo.

Ao final, pleiteia o restabelecimento das deduções das dependentes Maria da Glória Oliveira e Aglís Vieira da Silva, suas sobrinhas.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

Dispõe o § 1º do art. 77 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999:

Art. 77. (...)

§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

I – o cônjuge;

II – o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III – a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV – o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V – o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI – os pais, os avós ou os bisavós, desde que não aufram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII – o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

À evidência, os sobrinhos, mesmo menores de idade, não revestem a qualidade de dependentes para fins de dedução na declaração de ajuste anual do contribuinte, ainda que este os tenha criado e educado. A exceção ocorre somente quando o declarante detenha a guarda judicial dos menores, a teor do que dispõe a Súmula CARF nº 14, de cujo teor se extrai a seguinte dicção:

Súmula CARF nº 14: Menor pobre que o sujeito passivo crie e eduque pode ser considerado dependente na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física, desde que o declarante detenha a guarda judicial.

Na espécie, o Recorrente não detém a guarda judicial das sobrinhas, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa levada a cabo pela Fiscalização.

Observo, por oportuno, que é pacífico (administrativa ou judicialmente) o entendimento de que, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, existindo ou não pagamento antecipado, o prazo para que o Fisco efetue lançamento de ofício, nos casos em que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, artigo 173, I). A título ilustrativo, excerto de ementa de acórdão do STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 356/STF. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, C/C 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. IDENTIFICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR IRRISÓRIO. MAJORAÇÃO.

(...)

2. Segundo firme jurisprudência desta Corte, o prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Incidência da Súmula 83/STJ.

(...)

5. Recurso especial da Fazenda Nacional não conhecido. Recurso especial do contribuinte provido. (Recurso Especial nº 1.086.798 – PR, julgado em 18.04.2013)

E qual é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado? A resposta a esta indagação está estampada no item 3 da ementa do acórdão do Resp nº 973.733, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ sob o rito do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo), a ver:

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Depreende-se do excerto transcrito, que o entendimento fixado pelo STJ considera o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado” como sendo o “primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador”.

Registro, por relevante, que a tese repetitiva do STJ, que consta da ementa do acórdão, não faz qualquer referência ao momento de recolhimento da exação ou da apresentação de declaração pelo contribuinte, se limitando a estabelecer, como termo inicial da regra do art. 173, I, do CTN, para todos os tributos lançados por homologação, o “primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible”.

Não se desconhece o entendimento de que para o imposto de renda pessoa física o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado deveria ser o primeiro dia do exercício seguinte à data limite para entrega da DIRPF, uma vez que somente a partir desta data o Fisco poderia saber da necessidade ou não de se efetuar o lançamento.

Mas se esse fosse o entendimento do STJ, deveria o Egrégio Tribunal aplicá-lo, inclusive, às contribuições previdenciárias relativas ao mês de dezembro, porquanto, nesta hipótese, o recolhimento está previsto legalmente para o mês de janeiro.

Mas não é isso o que vem acontecendo. Confira excerto de ementa de julgado do STJ, posterior ao julgamento submetido ao rito do art. 543-C do CPC, que concluiu pela decadência das contribuições previdenciárias relativas ao mês de dezembro, considerando o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado” como sendo o “primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador”.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

FORNECEDOR/CEDENTE DE MÃO-DE-OBRA X TOMADOR/CESSIONÁRIO DE MÃO-DE-OBRA. ARTIGO 31, DA LEI 8.212/91. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA). PERÍODO POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO). RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.131.047/MA). AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 148, DO CTN, C/C ARTIGO 33, § 6º, DA LEI 8.212/91.

PROCEDIMENTO REGULADO POR ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE.

TAXA SELIC. APLICAÇÃO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS A DESTEMPO. LEI 9.065/95.

(...)

2. Nesse segmento, o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal

(Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário

Brasileiro", 3ª ed., Ed.Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

3. In casu, os fatos imponíveis atinentes à contribuição previdenciária (não declarada, nem paga) ocorreram no período de novembro de 1991 a janeiro de 1999, tendo sido lavrado o ato de lançamento em 03.07.2001, razão pela qual se revela caduco o direito potestativo de constituição dos créditos anteriores ao ano de 1996 (vale dizer: de 1991 a 1995). (Recurso Especial nº 719.350 – SC, julgado em 16/12/2010)

Nesse contexto, entendo que aplica-se, à espécie, o entendimento fixado no Resp nº 973.733, julgado sob rito do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo) e, por conseguinte, o *caput* do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, cujo teor assim soa:

Artigo 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No caso concreto, o débito refere-se ao imposto de renda, tributo sujeito a lançamento por homologação, e a Fiscalização comprovou, à fl. 118 deste processo digital, a ocorrência de fraude por parte do contribuinte, o que acarretou a respectiva Representação Fiscal para Fins Penais.

Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN, cujo termo *a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador (o fato gerador do IRPF relativo ao ano-calendário de 2004 ocorreu em 31/12/2004).

Assim, no que se refere ao ano-calendário de 2004, ainda que comprovada a ocorrência de fraude, há de se reconhecer a decadência, haja vista que o termo inicial para constituição do crédito ocorreu em 01/01/2005 e o termo final 31/12/2009, sendo o lançamento efetuado em 14/05/2010 (folha de rosto do AI, à fl. 99 deste processo digital).

Poder-se-ia, com fulcro no parágrafo único do art. 173 do CTN, entender que não houve a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito relativo ao ano calendário de 2004, pois o mencionado dispositivo estatui que o direito de lançar extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de cinco anos contados da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Por esse entendimento, a regra do parágrafo único do art. 173 do CTN seria aplicável antes ou depois de iniciada a fluência do prazo decadencial. O Termo de Início do Procedimento Fiscal foi recebido pelo Recorrente em 06/05/2009 (fl. 27 deste processo digital), o que levaria à conclusão de que não houve a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004. A título ilustrativo, excerto de ementa de julgado do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º, DO CTN.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

(...)

4. O dever de pagamento antecipado, quando inexistente (tributos sujeitos a lançamento de ofício), ou quando, existente a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, flui o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

(...)

12. Recurso especial provido. (REsp 989421/RS, julgado em 02/12/2008)

Ocorre, todavia, que nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.143.534, juizado em 13/03/2013, a Primeira Seção do STJ, por unanimidade, alterou essa orientação, em acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos.

Assim, o dispositivo somente é aplicável nos casos em que, durante o lapso de tempo compreendido entre o fato gerador e o início da fluência do prazo decadencial, a

Processo nº 10166.720841/2010-88
Acórdão n.º **2801-003.030**

S2-TE01
Fl. 183

Administração Tributária inicia a constituição do crédito pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Face ao exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a parte do lançamento relativa aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida