ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.721743/2015-72

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10166.721743/2015-72
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-005.539 – 2ª Turma**
Sessão de	27 de junho de 2017
Matéria	10.606.4089 - IRPF - AJUSTE/GLOSA - DEDUÇÃO: PENSÃO ALIMENTÍCIA. SÚMULA CARF Nº 98
Recorrente	RUBENS RODRIGUES FILHO
Interessado	UNIÃO (PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011

DEDUÇÃO. PENSÃO JUDICIAL. FILHOS MAIORES.

Somente são dedutíveis do rendimento bruto, para fins de incidência do Imposto de Renda, as pensões pagas a filhos menores ou maiores de idade quando incapacitados para o trabalho e sem meios para proverem a própria subsistência ou até 24 anos, se universitários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 95 a 98), relativa a imposto de renda da pessoa física, emitida em 09/02/2015, pela qual se procedeu à glosa de deduções a título de pensão alimentícia judicial, por falta de comprovação ou de previsão legal, na declaração de ajuste anual do contribuinte acima identificado, relativa ao exercício de 2014.

Essa alteração implicou glosa da pensão no montante de R$ 183.935,70 e lançamento de imposto suplementar de R$ 46.847,44 que acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, montou a R$ 86.250,82, cientificado à contribuinte em 20/02/2015 (e-fl. 100).

Impugnação

A notificação de lançamento foi objeto de impugnação, em 05/03/2015, à e-fl. 03 a 13 dos autos. A impugnação foi apreciada na 18ª Turma da DRJ/RJO que, por maioria de votos, em 02/06/2015, no acórdão 12-76.657, às e-fls. 106 a 112, julgou a impugnação procedente em parte, para afastar da glosa, valores referentes a outros alimentandos, não indicados na notificação de lançamento, mas que compunham o total glosado.

Recurso voluntário

Ainda inconformado, o contribuinte, em 10/05/2013, apresentou recurso voluntário, às e-fls. 120 a 130, no qual alega, em resumo, que:

- violação ao princípio da legalidade, uma vez que a lei não faria qualquer exigência quanto à capacidade laborativa dos alimentandos, haja vista que a própria fiscalização admitiu a pensão paga à ex-cônjuge do contribuinte sem qualquer questionamento nesse sentido;
- o Fisco estaria desrespeitando os arts. 109 e 110 do CTN, ao desnaturar institutos e normas do direito privado que regeria a matéria de pensão;
- não há mera liberalidade nos pagamentos, quando a própria fonte pagadora realiza os descontos, diante de decisão judicial, o próprio sítio da RFB contém informação no sentido de que pagamentos de pensões amparados por decisão judicial não são de mera liberalidade;
- se não forem considerados os pagamentos de IRPF realizados pelas alimentandas, haverá *bis in idem*, com a cobrança realizada no auto de infração, com excesso de exação a ser repelido pelo CARF;
- existem jurisprudências administrativas e judiciais que confortariam suas teses.

Acórdão CARF

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento julgou o recurso voluntário em 19/02/2016, resultando no acórdão n° 2402-005.074, às e-fls. 156 a 166, assim ementado:

ISENÇÃO. DEDUTIBILIDADE. PENSÃO JUDICIAL. FILHOS MAIORES E CAPAZES.

Somente são dedutíveis do rendimento bruto, para fins de incidência do Imposto de Renda, as pensões pagas a filhos, até 21 anos de idade, incapazes, sem meios para proverem a própria subsistência ou até 24 anos, se universitários ou cursando escola técnica de segundo grau.

No presente caso, as pensões pagas a filhas maiores de 24 anos, capazes, com condições de proverem a própria subsistência, não podem ser deduzidas do IRPF.

O acórdão teve a seguinte redação:

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

RE do contribuinte

Em 30/03/2016 (e-fl. 173), o contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento e, em 08/04/2016, interpôs recurso especial de divergência, às e-fls. 177 a 185.

O contribuinte aponta divergência de entendimentos em acórdão que, diferentemente do recorrido, acatam as disposições do direito de família como suficientes para a dedução das pensões pagas, sendo a decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, bastantes para justificar as deduções.

Como argumentos, afirma que haveria violação ao princípio da legalidade e violação da decisão judicial que deveria ser cumprida pela administração pública. Além disso, a pória RFB admitiria que pensões pagas por liberalidade seriam apenas aquelas desprovidas de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente. Por fim, novamente cita a proibição de *bis in idem*, uma vez que as pensões estariam sendo tributadas na pessoa física das alimentandas e o IRPF novamente exigido com a presente notificação de lançamento.

Como paradigmas da divergência, indica os acórdãos: nº 102-47.888, da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e nº 2802-002.894 da 2ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento.

Admissibilidade do RE do contribuinte

A Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção da CARF, em 31/05/2016, através do despacho de e-fls. 199 a 201, deu seguimento ao recurso especial do contribuinte, para que fosse analisada a divergência a respeito da pensão alimentícia paga a filhos maiores de 24 anos da possibilidade de dedutibilidade dessa como despesa na declaração de ajuste anual.

Contrarrazões da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial e divergência, em 04/07/2016 (e-fl. 202); e apresentou contrarrazões em 16/08/2016, às e-fls. 203 a 208.

No contra-arrazoado o Procurador argumenta:

a) as filhas maiores do contribuinte não mais atendem à condição para serem suas dependentes;

b) para que se faça jus às deduções da declaração de ajuste anual é indispensável que os alimentandos não possuam meios de prover o próprio sustento, não bastando o cumprimento do acordo homologado judicialmente mas também o preenchimento das condições previstas na legislação para serem consideradas dependentes;

c) a interpretação das normas que permitem dedução há de ser feita de forma sistêmica, pois admitir que toda e qualquer importância paga a titulo de pensão alimentícia em face do Direito de Família, desde que homologada judicialmente, é passível de dedução da base de cálculo do IRPF é elastecer o direito previsto de forma a criar isenção não prevista em lei.

É o relatório.

Voto

Conselheiro

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

De pronto, reconheço que andaram bem tanto a decisão *a quo* quanto a de primeira instância, na interpretação do alcance da dedução de verbas pagas a título de alimentos. Me louvo nos argumentos já apresentados pela DRJ/RJO, à e-fl. 110,que abaixo transcrevo:

> *Assim, é de se inferir que o filho que não seja incapacitado para o trabalho, ao atingir a maioridade, que, à luz da codificação civil em vigor, dá-se aos dezoito anos, perderia, a princípio, o direito à pensão alimentícia. A doutrina admite que tal pagamento se dê após a maioridade e até os 24 anos de idade, apenas se comprovado que o alimentando é estudante regularmente matriculado em estabelecimento de ensino superior, sem condições próprias de subsistência.*
>
> *É preciso reconhecer que o dever de prestar alimentos a filho que atingiu a maioridade não termina automaticamente, dependendo de decisão judicial a ser proferida em razão de pedido exoneratório do alimentante com a possibilidade ao alimentando de manifestar e comprovar, se for o caso, a impossibilidade de prover a sua própria subsistência.*
>
> *Ocorre que, tanto a doutrina como a jurisprudência, vem manifestando o entendimento de que inexiste norma que obrigue o pai a continuar alimentando o filho, atingida a maioridade, salvo se provada a necessidade, situação em que o fundamento de eventual indeferimento em pedido de exoneração não estaria mais no dever de assistência imposta pelo pátrio poder - poder familiar, na linguagem atual – mas no dever de solidariedade entre parentes próximos.*
>
> *No ano-calendário de 2013 em análise, Luciana Costa Rodrigues completou 36 anos de idade e Tatiana Costa*

> *Rodrigues completou 33 anos de idade. Inexiste nos autos qualquer evidência de que as filhas do Interessado era incapazes para o trabalho ou que não possuíam capacidade financeira para prover seu própria sustento.*
>
> *É importante ressaltar também que não há nos autos notícia de que tenha havido indeferimento pelo Poder Judiciário de pedido exoneratório de pensão por parte do Interessado.*
>
> *Repise-se que é condição imprescindível para se considerar devida a prestação de alimentos que o alimentando não tenha condições de prover, pelo seu trabalho, a sua própria mantença, nos termos do art. 1.695 do Código Civil, situação que se presume tenha cessado, em relação aos filhos que atingiram a maioridade.*
>
> *Ou seja, diante da legislação civil e tributária, para que eventuais repasses financeiros a filhos maiores de 24 anos de idade possam ser classificados como pensão alimentícia e não mera liberalidade, ato neutro em face das normas que regem as deduções para fins de imposto de renda, necessário seria que ficasse comprovada a incapacidade para o trabalho das filhas do Interessado, condição essa que em nenhum momento foi demonstrada, estando configurada, ao contrário, sua capacidade de auto sustento.*

Observe-se que ambas as filhas do recorrente eram maiores: Luciana Costa Rodrigues, nascida em 24/09/1977, e Tatiana Costa Rodrigues, nascida em 10/03/1980, já com 36 anos e 33 anos, respectivamente, no ano calendário de 2013, exercício em que se realizou a glosa. Salvo argumento em contrário, que nem mesmo foi levantado nos autos, ambas já teriam condições físicas e intelectuais de prover seu próprio sustento, sem necessidade de dependência do contribuinte.

As disposições do Direito de Família têm seus efeitos naquela seara e não são afastados pelo Fisco; contudo, seus efeitos são distintos na esfera tributária. Isso porque as normas fiscais que estabelecem a dedutibilidade por decisões judiciais ou acordos, visam a desoneração tributária de encargo assumido relativamente a situações em que a uma dependência se estende além do usual no âmbito tributário. Normalmente, isso se dá por carências ou deficiências que levam o contribuinte a manter terceiro sem condições para o próprio sustento.

A legislação tributária deve ser interpretada de forma sistemática e teleológica, para evitar que, sendo aplicado um de seus dispositivos, seu sistema seja desvirtuado, vejamos.

(a) É bem verdade que a dedução relativa a pagamento de pensão alimentícia encontra-se prevista no inciso II do *caput* do art. 4º, bem como na alínea "f" do inciso II do caput do art. 8º, ambos da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcritos:

> *Art. 4º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:*
>
> *(...)*

II ***- as importâncias pagas a título de pensão*** *alimentícia em face das normas do Direito de Família,* ***quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial****, inclusive a prestação de alimentos provisionais;*

(...). (Grifei)

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

(...)

f) ***às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente****, inclusive a prestação de alimentos provisionais;*

(Grifos na transcrição).

(b) Porém, o art. 77 do Decreto 3.000, de 1999, que regulamenta o Imposto de Renda, e tem por base artigos da mesma Lei n .9250, de 1995, restringe quem são os dependentes, para fins de tributação, nos termos a seguir:

Art.77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nosarts. 4º, §3º, e5º, 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 aufiram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

> *VII- o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.*
>
> ***§2º Os dependentes a que referem osincisos IIIeV do parágrafo anteriorpoderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §1º).***
>
> *§3º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §2º).*
>
> *§4º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §3º).*
>
> *§5º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §4º).*
>
> (Grifos na transcrição)

No entender deste conselheiro, para que a legislação seja aplicada harmonicamente, a pensão alimentícia deve ter o tratamento fiscal de dedutibilidade, quando aplicada, em face de dissolução da relação conjugal, àqueles que seriam considerados dependentes, quando da constância dessa relação.

Portanto, a questão chave para interpretação dessas normas é a falta de condição do alimentando para se manter às próprias expensas. Saliente-se, entretanto, que, em sentenças judiciais e acordos homologados isso não é sequer perquirido pelo juiz, cuja preocupação é com as questões de família, e não com as questões tributárias. Assim, não cabe a ele estabelecer o limite da pensão que as partes consensualmente estabelecem. Se tal limite vai muito além das necessidades do alimentando, mas está dentro da capacidade do alimentante, o juiz não se manifestará a respeito, acedendo ao interesse das partes. Outrossim, se não provocado, normalmente, o juiz não determinará que seja dedutível o valor acordado e entendo que apenas nos casos que o juiz o faça poderia o alimentante deduzí-lo.

Esclareça-se que pensamento em sentido contrário elasteceria de tal modo a aplicação da legislação que acabaria por tornar letra morta, por exemplo, o limite de 24 anos determinado legalmente para que o filho seja considerado dependente e, consequentemente, suas despesas deduzidas na declaração de ajuste do pai. Para isso, bastaria que fosse feito um acordo e submetido ao poder judiciário, na vara de família, que uma vez homologado, extinguiria qualquer limite legal, para a dedutibilidade de despesas com filhos, seja de idade, seja de valor. Ora, essa antinomia fere a interpretação sistemática e teleológica da legislação.

E não se alege aqui que, por não haver limite de idade para a pensão ao ex-cônjuge, essa deveria ser a regra para filhos. Com efeito, para que o cônjuge seja considerado dependente também não há limite de idade e, portanto, verificamos situações diferentes, com tratamento tributário diferente, o que é totalmente permitido.

Concluo, assim, que qualquer pagamento de alimentos aos filhos, título de pensão alimentícia, que esteja fora dos limites da legislação para que seja verificada a dependência, pode e deve ser tido como mera liberalidade do alimentante, independentemente de haver sentença ou acordo judicial nesse sentido.

Por fim, com relação aos argumentos relativos à existência de *bis in idem*, igualmente não são matéria relativa à divergência, e foram adequadamente enfrentados em sede de recurso voluntário, quando se afirma que *a "tributação, ou não, destes rendimentos, supostamente abrangidos por isenção, refere-se a rendimentos auferidos por outros contribuintes (filhas)"* e, dessa forma, não fazem parte da matéria devolvida a este colegiado, nos termos do recurso especial em análise.

Dessarte, concluo que o acórdão recorrido esteve correto ao acatar o entendimento da instância de piso.

Conclusão

Pelos motivos acima expostos, voto por conhecer do recurso especial do sujeito passivo, para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo o acórdão de recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos