



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

**Processo nº** 10166.730593/2012-45  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-003.528 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de março de 2017  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** HUMBERTO DE SOUZA FERRO JUNIOR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE DIREITO.

De acordo com precedente fixado pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1130545 / RJ), a revisão do lançamento com base nos arts. 145, III, e 149, VIII, do Código Tributário Nacional está condicionada ao surgimento de fato novo, não conhecido pela autoridade fiscal por ocasião do lançamento anterior. Nesse sentido, é improcedente a revisão de ofício quando baseada em nova valoração jurídica de fatos que já eram de conhecimento da administração quando do procedimento original, pois nesse caso resta configurado o erro de direito e não erro de fato.

PENSÃO ALIMENTÍCIA. COABITAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

Não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda os valores relativos a pensão alimentícia decorrente de acordo homologado judicialmente, quando restar comprovado que os pressupostos nele estabelecidos como justificativa para sua existência não condizem com a realidade dos fatos, configurando verdadeiro abuso de direito. Também é suficiente para afastar o direito à dedução, a comprovação de que os pagamentos de fato nunca se realizaram, tendo em vista que os recursos nunca deixaram de integrar o patrimônio do suposto alimentante, ou foram posteriormente devolvidos.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO.

Justificada a aplicação da multa de 150% prevista no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, quando comprovada a existência de abuso de direito e o ajuste entre duas ou mais pessoas para a simulação de situação que justificaria a redução do tributo devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedutibilidade das despesas com pensão alimentícia, despesas médicas e despesas com instrução nas DIRPF dos exercícios de 2009 e 2010. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral que negava provimento.

*assinado digitalmente*

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

*assinado digitalmente*

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 30/03/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## **Relatório**

Este processo tem por origem auto de infração (fls. 887 - 921) com crédito apurado, à época de sua constituição, totalizando R\$ 823.427,23, que corresponde à exigência de imposto sobre a renda de pessoa física - IRPF acrescido de juros e multa de ofício, em função de depósitos bancários de origem não comprovada, dedução indevida de despesas médicas, dedução indevida de pensão judicial e dedução indevida de despesas com instrução nas declarações de IRPF relativas aos exercícios 2008 a 2012.

Inicialmente, cumpre registrar que as declarações relativas aos exercícios de 2009 e 2010 foram objeto de análise em malha fiscal, ocasião em que o contribuinte forneceu à fiscalização os ofícios enviados pela vara de família e não foram realizadas glosas dos valores deduzidos a título de pensão alimentícia.

Com efeito, a Notificação de Lançamento 2009/071116290224370, no âmbito do processo 10166.001845/2011-44, apensado ao processo em análise, implicou redução do valor a restituir na declaração exercício 2009/AC2008, em função de glosa de despesa com instrução.

Já a Notificação de Lançamento 2010/071116294923329, no âmbito do processo 10166.001846/2011-99, também apensado a este processo, implicou redução do valor a restituir na declaração exercício 2010/AC2009, pela glosa de despesa com instrução.

Ambas as notificações foram canceladas (Despacho Decisório DRF/BSB s/n, fls 160-164 do processo 10166.001845/2011-44, e fls 163/167 do processo

10166.001846/2011-99) em função de posterior abertura de fiscalização, que teve por termo o auto de infração objeto deste processo. Essa fiscalização, que abrangeu período mais amplo, foi justificada pela verificação da existência de reembolsos de despesas médicas não declarados pelo contribuinte, identificação de erro nas notificações anteriores que teria sido induzido pela apresentação de documentação parcial pelo fiscalizado, bem como por indícios de possível variação patrimonial a descoberto e movimentação financeira incompatível com a renda declarada.

No encerramento dessa fiscalização, a motivação das exigências contidas no auto ora em análise pode ser assim resumida (TVF fls. 922-985):

- Depósitos bancários de origem não comprovada (multa de 75%): foi identificado o crédito de valores em conta de depósito ou investimento mantido em instituição financeira em relação ao qual, intimado, o contribuinte não comprovou a origem dos recursos.

- Dedução indevida de despesas médicas (multa de 75%): o contribuinte teria declarado como despesas médicas elevados valores pagos à Assefaz, mas deixou de consignar o que recebeu a título de reembolso do órgão público a que está vinculado (R\$ 57.101,64 no período fiscalizado). Além disso, foram glosadas as despesas relativas aos alimentandos que apresentam declaração em separado e, em relação aos quais, a dedução a título de pensão alimentícia não foi aceita pela fiscalização.

- Dedução indevida de pensão alimentícia (multa de 150%): no período fiscalizado o contribuinte deduziu pensão alimentícia paga para sua mãe (30% de seu rendimento) e para seus filhos (30% de seu rendimento). A fiscalização entendeu que os pagamentos eram feitos a título de liberalidade, já que o pagamento em benefício dos filhos teria por base acordo antecedente ao nascimento de um deles em alguns anos e que, por isso mesmo, não o contemplava, e não teria havido dissolução da sociedade conjugal, o que se evidenciaria por vários elementos trazidos ao processo, desde o fato de os cônjuges apresentarem declaração indicando o mesmo endereço, identificarem um ao outro como cônjuge em suas respectivas declarações, até o fato de que se utilizavam de conta conjunta onde era creditado tanto o valor da pensão, quanto o salário de onde ela era descontada. Em relação ao pagamento feito à mãe do impugnante, a fiscalização aponta o fato de ela não ter declarado os valores recebidos, ter patrimônio e renda próprios, bem como a existência de operações de transferências de elevados valores da mãe para o filho que não foram justificados pelo contribuinte.

- Dedução indevida com instrução: foram glosadas as despesas de instrução com os filhos que foram declarados como alimentandos, uma vez que, em relação a um deles foi negada validade ao acordo que previa a obrigação de prestar alimentos, e, em relação ao outro, esse acordo não existia.

A impugnação apresentada pelo contribuinte foi objeto de manifestação pela 3ª Turma da DRJ/BSB, que proferiu o acórdão 03-51.977, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

*Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012*

*DEDUÇÃO DE PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. NÃO  
COMPROVAÇÃO.*

*Somente são dedutíveis na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos efetuados e comprovados, a título de pensão alimentícia, quando em cumprimento dos termos de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, sem caráter de liberalidade e efetiva transferência de recursos aos alimentandos.*

**SIGILO BANCÁRIO.**

*É lícito ao Fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem indispensáveis, independentemente de autorização judicial.*

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CIÊNCIA DOS AUTOS. INOCORRÊNCIA.**

*A ciência dos autos de infração sem apresentação de cópia integral do processo à autuada não implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte, que podia compulsá-lo e obter as cópias que entendesse necessárias, providências não adotadas no caso.*

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NÃO INTIMAÇÃO DOS CO-TITULARES.**

*Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento*

**DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DESPESAS MÉDICAS E COM INSTRUÇÃO. DEPENDENTES.**

*O titular de plano de saúde, não pode deduzir os valores referentes ao cônjuge e aos filhos quando estes declararem em separado, pois somente são dedutíveis na DIRPF os valores pagos a planos de saúde de pessoas físicas consideradas dependentes perante a legislação tributária e incluídas na declaração do responsável em que forem consideradas suas dependentes.*

Cientificado dessa decisão em 12/06/2013 (AR fls 1.346), o contribuinte apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário (fls 1.347/1.509) em 09/07/2013, alegando, em síntese, que:

- A RFB é incompetente para rever sentenças judiciais prolatadas pela Justiça de Família: a decisão judicial deve ser cumprida e não discutida;

- Incide a súmula Carf nº 29, que exige a intimação de todos os co-titulares da conta bancária para justificar os depósitos nela efetuados;

- Houve cometimento de fraude processual e cerceamento do direito de defesa: o recorrente alega que teve ciência do auto de infração no dia 05/12/2012, mas que o AR juntado a fls 987 registra a data de 11/12/2012. Aduz, ainda, que teria solicitado cópia do

processo em 06/12/2012, mas que a cópia teria sido negada pela autoridade fiscal, fato que comprovaria com o documento juntado a fls 1.106. Acusa a autoridade fiscal de inserir artificialmente a fls 987 um AR que não corresponde à remessa postal do auto de infração, o que faria para evitar a alegação de cerceamento de direito de defesa, já que o contribuinte não teve acesso à íntegra do processo em sua primeira visita à repartição fiscal.

- Houve duplicidade de processos, abuso de poder, ofensa ao devido processo legal e violação à ampla defesa e contraditório: o PAF nº 10166.730593/2012-45 apuraria infrações das DIRPF dos exercícios 2008 a 2012, contudo para os exercícios 2009 e 2010, já teria ocorrido a revisão das DIRPF, o que teria dado origem às notificações de lançamento já identificadas neste relatório. Estas notificações teriam sido canceladas de forma indevida, já que a revisão dos critérios de lançamento nesse caso decorreriam de erro de direito, o que seria vedado pelo CTN.

- Foi ilegal a quebra de sigilo bancário e houve desprezo à lei de acesso à informação.

- Houve violação ao direito à intimidade (art. 5º, X, da Constituição Federal): o contribuinte foi constrangido a expor sua intimidade e vida privada sob pena de ser acusado de crime contra a ordem tributária.

- A decisão impugnada se afasta de farta jurisprudência administrativa e judicial trazida à colação pelo contribuinte, o que ofenderia o princípio da isonomia.

- A decisão impugnada é contraditória, pois ora afirma que o contribuinte entregou toda a documentação solicitada, ora afirma que não o fez.

- A lei estabelece o direito à dedução dos valores pagos a título de pensão alimentícia, portanto só podem ser glosados valores que não foram efetivamente pagos. Todos os acordos apresentados pelo contribuinte decorrem de normas de direito de família, foram homologados por juízes de família, portanto têm essa característica.

- Incorre em erro a decisão recorrida quando afirma que houve liberalidade e que a homologação do acordo não era necessária já que poderia ser resolvida por autocomposição.

- O fato de a conta bancária onde os créditos de pensão são realizados ser solidária não significa que não houve pagamento, já que não se pode confundir titularidade do crédito com a possibilidade de movimentação bancária (débito). Lembra que a conta bancária solidária permite à beneficiária da pensão movimentar não apenas o valor creditado a esse título, mas todo o salário do co-titular. O que foi modificado com o tempo foi o depósito do salário, que passou a ser feito na mesma conta em que creditada a pensão (item 4.43). Assim, é errado afirmar que o beneficiário da pensão é o recorrente, pois a verdadeira titular era da Sra. Joyce.

- Não tem amparo legal a exigência de dissolução do vínculo conjugal para fins de dedução da pensão alimentícia.

- Por ocasião do acordo os cônjuges residiam em diferentes unidades da federação e essa "separação de fato" perdurou por quase dois anos. Depois disso, o casal alternou períodos de coabitação e separação de fato.

- A glosa da pensão alimentícia paga à mãe é de uma arbitrariedade alarmante, já que: ela nunca conviveu com o filho; não há qualquer regra que limite o pagamento de pensão à situação de miserabilidade; o fato de só ter declarado os valores recebidos como pensão após o início da ação fiscal revela que incorreu em erro; a transferência de valores expressivos da conta da mãe para o filho foi para pagamento de imóvel que, por acerto verbal, decidiram pagar em conjunto; esse acordo de pensão foi recentemente revisto, já que a genitora contraiu casamento e não mais necessita ser amparada pelo filho.

- Há *bis in idem* já que os valores deduzidos pelo alimentante foram declarados pelos alimentandos.

- O direito à dedução das despesas com instrução e médicas é decorrência da obrigação de pagar alimentos e os filhos só não foram declarados como dependentes porque foram declarados como alimentandos.

- De acordo com o RIR/1999, art. 39, XLV, não entram no cálculo do rendimento bruto os valores de serviços médicos ressarcidos pelo empregador em benefício do empregado, mas no art. 80, § 1º, IV, ao mencionar a impossibilidade de dedução das despesas ressarcidas por entidades de qualquer espécie, não está compreendido o ressarcimento feito pelo empregador.

- Não há a discrepância apontada pela autoridade fiscal entre os rendimentos obtidos pelo casal e o movimento de sua conta bancária. A fiscalização teria fabricado infração para justificar a quebra ilegal do sigilo bancário do recorrentes.

- É descabida a penalidade imposta ao recorrente, porque o imposto não é devido e, mesmo que o fosse, a Solução de Consulta nº 03/2012 altera entendimentos anteriores da própria administração.

- A representação fiscal para fins penais é também resultado de todas as inverdades, leviandades e distorções da realidade produzidas pelo Auditor-Fiscal e por isso não merece crédito.

- Irretroatividade da interpretação administrativa: a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 2012, implica uma nova interpretação administrativa a tema que já estava pacificado na RFB e na justiça federal.

- Em relação aos exercícios 2009 e 2010 não haveria nenhuma das hipóteses do art. 146 do CTN a autorizar a revisão do lançamento.

- Ausência dos pressupostos indicados na Portaria RFB nº 2.439, de 2010, para fins de representação fiscal para fins penais.

É o relatório.

## Voto

O recurso apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

## Preliminares

### **Da incompetência da RFB para rever sentenças judiciais prolatadas pela Justiça de Família**

Alega o recorrente que a atitude da fiscalização em negar a dedução pleiteada implica neutralizar os efeitos da coisa julgada, usurpando assim a competência judicial ao discutir, não o aspecto tributário, mas o contexto familiar.

Embora utilize palavras fortes para condenar a atuação administrativa, seus argumentos não merecem prosperar.

A coisa julgada, atributo da decisão judicial, possui limites objetivos e subjetivos. Do ponto de vista subjetivo, a Fazenda Nacional não integrou o processo como parte, e do ponto de vista objetivo, a demanda não discutiu a dedutibilidade de qualquer despesa da base de cálculo do IRPF.

O comando que decorre do acordo homologado se limita à vontade que foi nele manifestada e com a qual houve concordância da autoridade judicial. Sob esse aspecto, não houve qualquer atuação da administração impedindo que a fonte pagadora efetuasse o "desconto" dos valores acordados e os depositasse nas contas dos pretensos beneficiários.

Por outro lado, a eficácia do quanto acordado está limitada pela existência das condições que foram estabelecidas como seus pressupostos de validade, matéria que será tratada com mais profundidade em momento oportuno.

Rejeito a preliminar de ofensa à coisa julgada.

### **Da incidência da Súmula Carf nº 29**

Essa matéria é impertinente à análise do Recurso Voluntário, já que diz respeito ao lançamento relativo a depósitos bancários sem origem comprovada, matéria que restou superada pela decisão de piso ao acatar os argumentos do contribuinte e afastar a exigência que tinha esse fundamento.

Rejeitada também essa preliminar.

### **Do cerceamento do direito de defesa e da fraude processual**

De acordo com o recorrente, os eventos que precederam a impugnação obedeceram a seguinte ordem cronológica:

- Ciência do auto de infração no dia 05/12/2012, pelo correio;
- Comparecimento à repartição fiscal em 06/12/2012, quando não lhe foi franqueada a vista do processo;
- Recebimento do Aviso nº /GMF/MF-DF 2421/2012, em 13/12/2012, data de postagem 12/12/2012, informando que o processo estava a sua disposição desde o dia 06/12/2012;
- Comparecimento à RFB nos dias 17 e 18/12/2012 para obter cópia dos autos, o que não foi possível fazer.

Em razão desses fatos, acusa o auditor responsável pela sua fiscalização e autuação de ter inserido de forma artificiosa um AR que não corresponde à remessa postal do Auto de Infração/TVF, a fls 987, que registra a data de 11/12/2012, o que faria para contornar alegações de cerceamento do direito de defesa. São suas palavras:

3.25. Outrossim, é importante destacar que a data aposta neste 'AR desconhecido' fora cuidadosamente escolhida para 'desmontar' o argumento de cerceamento de defesa alegado pelo Contribuinte, pois é imediatamente posterior à data de elaboração do Aviso nº /GMF/MF-DF 2421/2012 - 10.12.2012 (fls.1107). Enfim, criou-se com este outro AR um novo e conveniente marco a partir do qual os autos deveriam, obrigatoriamente, estar à disposição do Contribuinte, o que tornaria certa a rejeição da preliminar pela autoridade julgadora de 1ª instância administrativa, o que acabou de fato acontecendo.

Pois bem, quanto ao que foi alegado pelo recorrente, tomo como verdadeira sua afirmação de que, de fato, recebeu o auto de infração/TVF em 05/12/2012. Entretanto, a afirmação de que não teve acesso aos autos do processo no dia 06/12/2012 tem como prova documento firmado por ele mesmo e "recebido" pelo protocolo da SAMF/SPOA/SE/MF (fls 1107).

O Aviso emitido pela DRF/Brasília em resposta a esse documento, datado de 10 de dezembro de 2012, contém informação diversa, de que lhe foi informado na mesma data (06/12/2012), que todos os documentos estariam disponíveis para cópia a partir das 17:00, exceto "o comprovante de recebimento (AR), que ainda não foi devolvido pelo correio". (fls 1108)

Portanto, temos aqui dois documentos, um firmado pelo contribuinte e outro firmado pela autoridade tributária, divergentes quanto ao conteúdo da informação prestada ao interessado na ocasião em que pediu vista dos autos. Nesse confronto, a declaração da autoridade fiscal é dotada de fé pública e não há prova que infirme essa presunção.

Por outro lado, note-se que o Aviso da DRF/Brasília se encerra afirmando que até aquele momento (dia 10/12/2012) o correio não havia devolvido o AR com a data da ciência do auto de infração. Depois de prestada essa informação, é juntado ao processo cópia de AR com data de entrega em 11/12/2012. Do cotejo desses elementos, considero verossímil crer que o correio devolveu o AR de entrega do próprio "Aviso", e este foi tomado como o AR relativo ao Auto de Infração.

Esse erro, entretanto, não trouxe nenhum prejuízo ao contribuinte, uma vez que a data início do seu prazo de impugnação foi postergada. E essa data posterior ocorreu dentro do mesmo ano-calendário, o que é pertinente para avaliar questões relativas à decadência.

Cumpra registrar que, se houvesse dificuldade em fornecer cópia do processo ao contribuinte, o que de fato lhe dificultaria a defesa, a autoridade fiscal poderia aplicar o art. 67 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, suspendendo o prazo para apresentação da impugnação:

*Art. 67. Salvo motivo de força maior devidamente comprovado, os prazos processuais não se suspendem.*

No mesmo sentido é o conteúdo do *caput* do art. 221 do Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, - correspondente ao art. 180 do CPC/1973):

*Art. 221. Suspende-se o curso do prazo por obstáculo criado em detrimento da parte ou ocorrendo qualquer das hipóteses do art. 313, devendo o prazo ser restituído por tempo igual ao que faltava para sua complementação.*

(...)

Como se vê, havendo meios idôneos a evitar alegações de cerceamento do direito de defesa, não vislumbro interesse da autoridade fiscal em realizar voluntariamente a alegada fraude processual.

Concluo, portanto, que não foi comprovado o cerceamento do direito de defesa. Rejeito também essa preliminar.

#### **Da duplicidade de processos, abuso de poder, ofensa ao devido processo legal e violação à ampla defesa e contraditório**

Conforme foi mencionado no relatório, as declarações relativas aos exercícios de 2009 e 2010, foram objeto de análise em malha fiscal, o que deu origem às Notificações de Lançamento 2009/071116290224370 e 2010/071116294923329 (processos 10166.001845/2011-44 e 10166.001846/2011-99), pelas quais houve glosa de despesa com instrução e a conseqüente redução do valor a restituir.

Ambas as notificações foram canceladas, em função da fiscalização que daria origem ao processo em análise.

Do relatório do Despacho Decisório DRF/BSB s/n (fls 160-164 do processo 10166.001845/2011-44), que decidiu pela anulação da notificação relativa ao exercício 2009, extrai-se o seguinte:

*Verificou-se que a Notificação de Lançamento nº **2009/071116290224370**, emitida em 21/02/2011 foi finalizada pelo Auditor Fiscal responsável, com a aceitação de deduções indevidas pleiteadas pelo contribuinte. Posteriormente, as declarações foram objeto de nova revisão, por meio de Auto de Infração, do qual foi o contribuinte devidamente cientificado. Assim, deve-se cancelar, de ofício, a Notificação de Lançamento em questão, tendo em vista que os créditos tributários correspondentes ao exercício em tela foram lançados no processo 10166.730593/2012-45.*

E da sua fundamentação, após a transcrição dos arts. 145, III e 149, IX do CTN:

*4. Ao abrigo dos dispositivos legais acima transcritos e tendo em vista a existência de fatos não considerados por ocasião do lançamento, cabe a revisão de ofício da citada Notificação de Lançamento, a qual passa a ser feita nos parágrafos seguintes.*

5. Trata-se de processo de Revisão de Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física-DIRPF relativo ao exercício 2009, ano-calendário 2008. O resultado apurado pela contribuinte em sua declaração no referido exercício foi Imposto a Restituir - IAR no valor de R\$ 5.212,93. Em função do processo de análise da declaração, em Malha Fiscal, efetuou-se o pagamento de restituição no valor de R\$ 3.787,17.

6. A declaração de ajuste anual do IRPF ficara retida em malha fiscal em função dos elevados valores deduzidos pelo contribuinte, especialmente os valores declarados a título de “Pensão Alimentícia”. O contribuinte apresentou declaração emitida pela Fonte Pagadora, onde constavam os valores que foram descontados de seus contracheques a título de Pensão Alimentícia. Não apresentou os acordos nem as sentenças que determinaram o pagamento dos referidos valores. Apresentou documentos demonstrando ter pago valores a título de Plano de Saúde à Assefaz. Contudo, não informou ter recebido reembolso de tais valores, junto à Fonte Pagadora. Também não apresentou os comprovantes de rendimentos, onde constavam informações sobre tais reembolsos.

7. Com os documentos apresentados, concluiu-se, erroneamente, pela possibilidade de dedução dos valores declarados a título de Pensão Alimentícia. Também se revelou indevida a dedução relativa à maior parte dos valores declarados a título de Plano de Saúde, uma vez que, conforme citado, o contribuinte obtivera significativos reembolsos acerca das despesas declaradas.

8. Por meio deste procedimento, em Malha Fiscal, foram glosadas as despesas de instrução de Felipe e Fernanda, filhos do contribuinte. Em relação a Felipe, a glosa se dera com base no fato de que não fora apresentado qualquer base legal para tanto, uma vez que o contribuinte não levava ao conhecimento da fiscalização o inteiro teor do acordo de alimentos formulado entre este e sua esposa. Em relação a Fernanda, verificouse posteriormente que sequer há acordo alimentar que permita ao contribuinte classificar sua filha como “alimentanda”.

9. No que tange à dedução de Pensão Alimentícia, insta salientar que a Receita Federal publicou, no início de 2012, Solução de Consulta orientando no sentido da impossibilidade de dedução dos valores pagos em decorrência de acordos alimentares onde não há dissolução da sociedade conjugal, entendimento este embasado em diversas Sentenças Judiciais, que consolidam o posicionamento acerca do assunto, no sentido de que tais pagamentos não podem ser utilizados para fins de dedução do Imposto de Renda.

10. Ademais, empreendeu-se, nesta Divisão de Fiscalização, operação que visava combater a prática de deduções indevidas nas declarações de ajuste de vários contribuintes e, no contexto desta operação, o contribuinte foi objeto de Auto de Infração relativo aos exercícios 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, por meio do qual foram efetuadas as devidas glosas das deduções tidas como indevidas por esta fiscalização.

*11. Neste sentido, em considerando a existência de fatos não levados em consideração à época da análise das declarações do contribuinte em malha fiscal, necessário é rever, de ofício, a Notificação de Lançamento 2009/071116290224370, tendo em vista que o lançamento em questão foi devidamente efetuado no Auto de Infração mencionado, tudo conforme consta nos autos do processo 10166.730593/2012-45.*

*12. Dessa forma, procedendo-se à análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, conclui-se pela necessidade de **CANCELAMENTO** da Notificação de lançamento em tela, tendo em vista a existência de fatos não levados em conta durante a análise do processo em malha fiscal.*

Documento de idêntico teor está juntado a fls 163/167 do processo 10166.001846/2011-99, cancelando a notificação relativa ao exercício 2010.

Na página 5 do TVF, há o seguinte esclarecimento da autoridade fiscal:

Impende citar que, por ocasião dos exercícios 2008, 2009 e 2010, as declarações de ajuste anual do contribuinte foram objeto de análise, em Malha Fiscal, por este Auditor-Fiscal que subscreve o Auto. Na ocasião, houve alterações parciais nos valores declarados pelo contribuinte, em relação aos exercícios 2009 e 2010. Contudo, não houve glosa dos valores deduzidos a título de Pensão Alimentícia.

Na ocasião, importa citar que, em lugar de apresentar as Sentenças Judiciais que determinavam o pagamento de Pensão Alimentícia, o contribuinte apresentou tão somente cópia do **Ofício enviado pela Vara de família à Fonte Pagadora**, determinando o desconto. Assim, descumpriu o que lhe fora determinado pela Receita Federal, e neste contexto, induziu a fiscalização tributária a erro, em relação à análise dos fatos. Também, posteriormente, firmou-se o entendimento da Receita Federal, com base em aprofundado estudo da Legislação e da jurisprudência acerca do tema, no sentido da impossibilidade de se deduzir, do Imposto de Renda, valores correspondentes a Pensão Alimentícia paga em decorrência de acordo de vontades (embora tenha sido, este, homologado em juízo), principalmente quando se verifica a manutenção da sociedade conjugal, assim como a COABITAÇÃO entre “alimentante” e “alimentando”.

De acordo com esses documentos, firmados por autoridades públicas, houve seleção do contribuinte para malha fiscal e suas declarações foram trabalhadas, com a solicitação de comprovantes relativos à dedução da pensão alimentícia. Assim, embora se

alegue que a documentação apresentada pelo fiscalizado nessa ocasião tenha sido deficiente, ela foi aceita pela autoridade fiscal.

Posteriormente, essas mesmas declarações teriam sido objeto de nova fiscalização, mais abrangente quanto ao período e à matéria, mas incluindo a já tratada, com fundamento nos arts. 145 e 149 do CTN.

Quanto a esse aspecto, o Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, contém a seguinte previsão:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Ocorre, porém, que a perfeita compreensão do alcance desse dispositivo não pode ser feita sem um cotejamento com regra de superior hierarquia, que é o Código Tributário Nacional, mais especificamente em seus artigos 145 e 149.

Interpretando esses artigos, ao analisar a possibilidade de revisão de lançamento pela autoridade fiscal, já se manifestou o STJ em recurso submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973. Dessa decisão, é de se destacar:

*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 Coêlho, 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 despido 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)*

*(...)*

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

Seguindo as balizas estabelecidas por esse acórdão, que vincula os membros das turmas de julgamento deste Conselho (art. 62, § 2º, do Regimento Interno do Carf - Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015), e limitando essa análise ao que foi alegado pelo contribuinte em seu recurso voluntário, tenho que a matéria relativa à dedutibilidade da despesa com pensão alimentícia dos exercícios 2009 e 2010 já tinha sido objeto de avaliação pela autoridade fiscal, que teve nessa oportunidade pleno conhecimento da existência dos acordos homologados pela vara de família.

Na ocasião em que essas declarações foram trabalhadas, ainda que o contribuinte tenha feito a entrega parcial de documentos, omitindo informações relevantes ao encobrir parte deles, fato é que esses foram valorados e aceitos como suficientes pela autoridade fiscal. Autoridade essa que reconhece ter sido induzida a erro quanto à análise dos fatos, ou seja, não havia desconhecimento dos fatos, mas erro na sua valoração, o que configura erro de direito.

Como consequência, não identifico aqui fato novo que possa justificar a revisão de ofício das Notificações de Lançamento 2009/071116290224370 e 2010/071116294923329 (processos 10166.001845/2011-44 e 10166.001846/2011-99), no que diz respeito à dedução da despesa com pensão alimentícia.

De modo diverso, as informações posteriormente obtidas, relativas aos valores que foram reembolsados pelo órgão a que estava vinculado o recorrente, são reveladoras de fatos novos, aptos a ensejar a revisão do lançamento fiscal, uma vez que a autoridade não tinha conhecimento da existência desses reembolsos, não lhe sendo possível valorar seu efeito na apuração do imposto devido.

Portanto, em relação à impossibilidade de se rever de ofício as Notificações de Lançamento 2009/071116290224370 e 2010/071116294923329 para glosar as despesas com pensão alimentícia que haviam sido acatadas no procedimento que deu origem a essas notificações, dou provimento ao recurso do contribuinte.

Nesse caso, deverão ser restabelecidas também as despesas médicas e com instrução cuja glosa não tenha outro fundamento que não a invalidade da despesa com pensão alimentícia.

### **Da quebra do sigilo bancário**

O recorrente invoca como causa de nulidade do lançamento a quebra ilegal de seu sigilo bancário. Essa matéria teve sua repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal - STF, que a afetou a julgamento na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil de 1973.

Julgando o Tema, o pleno do STF fixou as seguintes teses:

*"O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem*

*como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal."*

*"A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN."*

De acordo com o §2º do art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF na sistemática do art. 543-B do CPC/1973 devem ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf.

Sendo assim, rejeito essa preliminar, considerando regular o procedimento fiscal no que diz respeito ao acesso às informações bancárias do recorrente.

### **Violação ao art. 5º, X, da Constituição Federal**

É verdade que o art. 5º, X, da Constituição Federal garante ao cidadão o direito à privacidade, à intimidade, à honra e à imagem. Como também é verdade que quem alega um direito tem o ônus de provar que preenche os requisitos necessários ao seu exercício. Se o contribuinte usa suas relações familiares para pleitear um benefício fiscal, está aderindo voluntariamente ao ônus decorrente dessa decisão.

Como as deduções da base de cálculo do imposto de renda são prerrogativas do contribuinte, cabe a ele, e não à autoridade fiscal, ponderar qual dos bens lhe é mais caro, a intimidade de suas relações familiares ou a redução do imposto devido.

Rejeito essa preliminar de nulidade.

### **Mérito**

Como foi muito bem pontuado pelo recorrente em suas considerações iniciais, a controvérsia que se trava nesse processo resume-se a duas questões: i) dedutibilidade de pensões alimentícias decorrentes de acordos homologados judicialmente; ii) tributação do valor dos ressarcimentos de despesas médicas efetuadas pelo empregador.

### **Dedutibilidade de pensão alimentícia**

De acordo com a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, em sua atual redação:

*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 judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

Em face dessa previsão, o contribuinte pleiteou dedução dos valores que teriam sido descontados de seus rendimentos e depositados por sua fonte pagadora em benefício de seus filhos (30%) e de sua mãe (30%), a título de pensão alimentícia.

### **Da dedução da pensão para os filhos**

O contribuinte, que é casado pelo regime de comunhão parcial de bens desde 1990 (fls 1123), teria sido aprovado em concurso público em 1996, o que o obrigou a se mudar do Rio de Janeiro para Brasília. Desse mesmo ano é o acordo apresentado para homologação judicial, de onde se extraem as seguintes cláusulas (fls 31 e ss):

#### **Cláusula Primeira**

O pai dos alimentandos é funcionário público e auferir renda suficiente para o custeio das próprias despesas e da família. (DOC.2)

#### **Cláusula Segunda**

A mãe não tem bens ou rendas (não trabalha), é estudante e o filho do casal, nascido em 14.04.93 (DOC. 3), encontram-se na mesma situação e o Código Civil Brasileiro determina que é obrigação do marido "Prover a manutenção da família" (inciso IV, art. 233).

#### **Cláusula Terceira**

Os alimentos não estão sendo convenientemente prestados e as partes para prevenir litígio (art. 1.025 C.Cv. Brasileiro), de comum acordo, convencionam que o marido alimentará os filhos e a esposa com o total de 30% (trinta por cento) -- sendo 15% (quinze por cento) para cada um -- da renda bruta, percebida a qualquer título, apenas no Tribunal de Contas do D.F. (DOC.2)

(...)

#### **Cláusula Quinta**

A família não reside sob o mesmo teto. No caso, a lei e a jurisprudência exigem à esposa e filho, para lhes deferir alimentos, respectivamente, apenas a demonstração da necessidade, do vínculo matrimonial e da paternidade.

Antes de mais nada, é importante registrar que, dada a aplicabilidade da cláusula *rebus sic stantibus* nas relações jurídicas continuativas, a eficácia do acordo está subordinada à manutenção das condições que foram estabelecidas como seus pressupostos. Ou seja, se não existirem esses pressupostos, tendo sido alterada a realidade fático-jurídica, não é possível presumir que o ato continua a produzir os mesmos efeitos.

Dito isso, vê-se pelas cláusulas transcritas que elas sugerem uma situação de litígio, conflito entre as partes, que seria prevenida pela transação. Haveria carência da esposa e do filho, já que os alimentos não estariam sendo convenientemente prestados e a informação de que a "família não reside sob o mesmo teto". Dados reunidos para gerar a impressão de que houve a ruptura da vida em comum, o que justificaria a estipulação de pensão.

Essa impressão, entretanto, é negada pelas informações carreadas a esse processo, pelas quais se evidencia a inexistência da "separação de fato" entre o contribuinte e sua esposa. Aparentemente, para atender transitória conveniência de trabalho e estudo, a família manteve domicílio em dois estados diferentes. Isso não permitiria dizer, entretanto, que não havia coabitação, pois esta não se resume a estar sob o mesmo teto.

Com efeito, se as contingências da vida levam à reunião física da família de forma apenas esporádica, isso não implica falta de coabitação, pois persiste o elemento subjetivo, consistente no *animus* permanente de coabitar. Por isso que o exercício de profissões que implicam longos períodos de afastamento físico (como marinheiros ou caminhoneiros) não levam à infringência desse dever, pois ao sair, há a intenção de voltar.

De qualquer forma, ainda que, ao tempo em que realizado o acordo, houvesse efetivamente intenção de rompimento da vida em comum, necessária para a caracterização da separação de fato, essa situação foi evidentemente alterada posteriormente, não subsistindo as razões que justificariam o pagamento de pensão.

Acrescente-se a isso que, após a homologação do acordo, o contribuinte e sua esposa tiveram mais uma filha, a quem, *sponte propria*, transferiram o direito da mãe à suposta pensão. Esse ato não produz qualquer efeito do ponto de vista tributário, não havendo, por isso, que se discutir quanto à glosa efetuada em relação à filha nascida em data posterior à homologação do acordo.

Apesar do que foi registrado nos parágrafos anteriores, pelos termos de seu recurso, penso não constituir mais questão controvertida o fato de que, malgrado o acordo homologado judicialmente sugerindo a ruptura da vida em comum e a situação de litígio, houve continuidade no casamento, inclusive com habitação em um único domicílio.

O recorrente alega não existir qualquer exigência legal de separação de fato para o pagamento de pensão alimentícia à esposa. Apega-se assim a uma interpretação literal do texto legal. Ocorre, porém, que nem todas as condições de aplicabilidade de uma norma precisam estar expressas. As normas são dotadas de um conteúdo ético-social que tornam desnecessárias previsões que se destinem a regular aquilo que é estranho ao padrão de comportamento da sociedade em que estão inseridas. Não é necessário excluir aquilo que, previamente, já não está inserido.

Nesse contexto, certamente as regras relativas ao pagamento de pensão alimentícia e sua dedução da base de cálculo do imposto de renda não existem para regular a situação de fato vivida pelo recorrente e sua esposa. Pois a necessidade que procuram suprir através de um acordo judicial são ordinariamente satisfeitas no cotidiano familiar, em que marido e esposa tem plena comunhão de vida, incluindo a gestão do patrimônio, e dividem as responsabilidades por atender às necessidades dos filhos.

As pensões são meios secundários de satisfação de necessidades, necessárias quando surge uma patologia na vida familiar. Ou seja, as pensões se tornam necessárias quando a família perde sua unidade ou há uma anormalidade no seu funcionamento. Daí decorre que essas regras existem para restabelecer a harmonia social, cumprindo um papel de garantir o bem estar da comunidade.

Nesse sentido, a utilização do instituto para um fim estranho àquele para o qual foi criado, é conduta que se insere na descrição do art. 187 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

*Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*

Também merece destaque o fato de que, embora se tenha alegado que as pensões eram pagas em benefício dos filhos, não foi demonstrada no processo qualquer evolução patrimonial deles compatível com esses recebimentos, o que seria de se esperar já que, pelo acordo,

caberia ao pai, além do pagamento da pensão, suportar as despesas médicas e com instrução. Considerando que residiam com os pais, ou com pelo menos um deles, seria razoável imaginar que a pensão fosse revertida em acréscimo patrimonial dos filhos.

Mas não é o que está demonstrado no processo. Pelo contrário, apesar de ter sido onerado com todas essas obrigações, foi o patrimônio do recorrente que teve uma surpreendente evolução. Analisando-se, a título exemplificativo, a DIRPF 2010 (fls 848 e ss), tem-se as seguintes informações:

- Rendimento tributável: 283.368,28
- Rendimento isento: R\$ 40.582,98
- Rendimento sujeito à tributação exclusiva: R\$ 17.891,62
- Contribuição à Previdência Oficial: R\$ 19.507,64
- Despesa com instrução: R\$ 5.417,88
- Despesas médicas: R\$ 19.241,57
- Pensão alimentícia judicial: R\$ 153.907,32
- Imposto retido na fonte: R\$ 20.178,47

Considerando esses dados, o contribuinte teria uma renda total de R\$ 341.458,90, reduzida pelas deduções de R\$ 198.074,41 e pelo IRF de 20.178,47, restaria uma disponibilidade financeira de R\$ 123.206,02 no ano em questão. Mas o seu patrimônio, nesse período, sofreu uma evolução de R\$ 223.156,39 (passando de R\$ 1.201.483,30 para R\$ 1.424.639,69).

Aliado a essa informação, o contribuinte também reconhece que, a partir de um determinado momento, e para atender um interesse específico do casal, tanto a pensão alimentícia como a remuneração de onde ela era descontada, passaram a ser depositados na mesma conta bancária. Essa conta seria utilizada principalmente pela esposa, que teria por isso acesso ao total do rendimento.

Esses fatos evidenciam que os recursos supostamente relativos à pensão alimentícia nunca deixaram de integrar o patrimônio do casal, configurando disponibilidade econômica e jurídica para eles e não para os filhos. Fazendo uma analogia, os recursos foram repassados da mão esquerda para a direita. Isso significa que nunca houve efetivo "pagamento", a justificar a dedução pretendida.

Na verdade, o único efeito econômico/financeiro produzido, foi o de redução da carga tributária. Redução essa indevida, já que, embora haja formalmente um acordo homologado judicialmente, ele foi homologado sob condições que não mais existem, se um dia existiram. Indevida também, porque não ocorreu o necessário pagamento, que se perfaz com a transferência de recursos do patrimônio de uma pessoa para o de outra.

No mais, manifesto minha aderência aos argumentos expendidos pela decisão de piso, que demonstra não haver qualquer substrato para o suposto pagamento de pensão judicial a autorizar sua dedução da base de cálculo do imposto de renda. Como consequência disso, entendo também fundamentada a glosa relativa às despesas médicas e com instrução dos alimentandos.

Para evitar qualquer dúvida, ressalvo que as glosas com pensão alimentícia, despesas médicas e com instrução dos alimentandos nos exercícios de 2009 e 2010 foram afastadas em virtude da impossibilidade de revisão de ofício dessa matéria, como foi anteriormente tratado.

### **Da dedução da pensão para a mãe**

O exercício matemático que foi feito alguns parágrafos acima serve também para questionar a efetividade do pagamento da pensão para a mãe. A suspeita é reforçada pelo fato de que a beneficiária não declarou esses rendimentos à época própria, o que demonstra que, até a abertura da fiscalização que a levou a retificar suas declarações, esse expediente implicava efetiva redução da carga tributária. Está evidenciado também que ela tinha condições de se manter sem assistência do filho, ao que se soma a existência de transferências de recursos da conta da mãe para o filho, que fazem supor a devolução do que recebia a título de pensão.

Quanto a esse último aspecto, embora no curso da fiscalização o recorrente tenha se negado a justificar as transferências (fls 686/693), maneja agora o argumento de que elas seriam relativas à compra de um imóvel comum, mas que esse acordo seria apenas verbal. É de se convir a dificuldade de se aceitar como verossímil tal acordo verbal, dentro do contexto analisado nesse processo, em que se invoca a necessidade de acordo homologado judicialmente para o cumprimento das mais elementares obrigações parentais.

Pelas razões expostas, mantenho a glosa dos valores que foram lançados a título de despesa com pensão alimentícia da Sra. Marinete de Melo Ferro, bem como das suas despesas médicas. Ficam excetuadas aquelas relativas às DIRPF 2009 e 2010, conforme tratado acima.

### **Do enunciado nº 98 da Súmula CARF**

De acordo com o enunciado nº 98 da Súmula CARF:

*A dedução de pensão alimentícia da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física é permitida, em face das normas do Direito de Família, quando comprovado o seu efetivo pagamento e a obrigação decorra de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente, bem como, a partir de 28 de março de 2008, de escritura pública que especifique o valor da obrigação ou discrimine os deveres em prol do beneficiário.*

Quanto a esse enunciado, registro que o julgo inaplicável à hipótese em discussão nesse processo pelas seguintes razões: inexistência de efetivo pagamento; ineficácia do acordo homologado judicialmente por não subsistirem as condições listadas como seus pressupostos.

### **Do bis in idem**

Alega o recorrente a ocorrência de *bis in idem*, uma vez que as pensões teriam sido tributadas na declaração dos filhos e da mãe. Quanto a esse aspecto, são contribuintes diferentes, como demonstrou saber o recorrente ao alegar que não há nenhum problema no fato de sua mãe retificar a declaração para inclusão dos rendimentos antes omitidos, já que não era ela quem estava sendo fiscalizada.

Sendo contribuintes diferentes, o pai não pode utilizar o tributo indevidamente pago pelo filho, a quem compete o pedido de repetição do indébito.

### **Tributação do valor dos ressarcimentos de despesas médicas efetuadas pelo empregador**

De acordo com o que estabelece o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

*Art. 39. Não entrarão no cálculo do rendimento bruto:*

*(...)*

*XLV - o valor dos serviços médicos, hospitalares e dentários mantidos, ressarcidos ou pagos pelo empregador em benefício de seus empregados;*

*(...)*

*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, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").*

*§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):*

*(...)*

*II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao 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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;*

*IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;*

*(...) (negrito acrescido)*

Esses dispositivos estabelecem um regramento bastante lógico para as despesas de saúde que são objeto de ressarcimento. Seguindo o princípio de que apenas quem sofre o ônus financeiro pode pleitear a dedução, ela fica limitada à parcela que não foi objeto de ressarcimento. Como consequência disso, fica excluído do rendimento tributável do contribuinte o valor relativo a esse ressarcimento.

Alega o contribuinte que, ao fazer referência as "entidades de qualquer espécie", o inciso IV está se referindo àquelas entidades listadas no *caput* do artigo. Com isso, ficaria excluído da regra o reembolso/ressarcimento feito pelo empregador.

Embora se preste homenagem à engenhosidade da construção feita pelo recorrente, seus argumentos não merecem prosperar. Com efeito, tenta reduzir indevidamente o alcance do inciso IV que teve o cuidado de fazer referência a entidade de "qualquer espécie". Indevidamente porque não há qualquer diferença ontológica entre o ressarcimento que é feito pela operadora do plano de saúde e o ressarcimento feito pelo empregador. Do ponto de vista financeiro

e tributário ambos produzem o mesmo resultado: o contribuinte deixa de suportar o ônus financeiro da despesa médica.

Nego provimento ao recurso quanto à essa matéria.

### **Da multa de ofício e outros consectários**

O recorrente se insurge contra a aplicação da multa de ofício, alegando que seu comportamento foi pautado pela legalidade. Entretanto, ficou evidenciado no processo que se utilizou de expediente para reduzir indevidamente a base de cálculo do tributo, fazendo declaração que não correspondia à realidade dos fatos.

Embora faça referência à existência de decisão judicial, fato é que essa circunstância apenas aumenta a reprovabilidade de sua conduta, pois onerou o poder judiciário com demanda despida de efetivo substrato fático, com a intenção única de reduzir sua carga tributária. Se havia substrato fático para tanto no momento em que realizada a homologação, ele deixou de existir posteriormente, não justificando mais o uso do acordo criado para regular situação não mais existente. Em relação ao acordo firmado com sua mãe, entendo não restar dúvida de que o único propósito, desde a origem, foi a economia tributária.

A fundamentação legal para aplicação de penalidade, no caso, é a abaixo transcrita:

*Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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.*

*(...)*

*LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.*

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Houve uma ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador, consistente na dedução indevida de despesas. A conduta realizada é condizente com abuso de direito, a que se soma a simulação do pagamento de pensão alimentícia. Além disso, restou caracterizada a participação/ajuste de "duas ou mais pessoas naturais" em ação concertada para essa finalidade.

Nego provimento ao recurso em relação às multas aplicadas pela autoridade fiscal.

### **Representação fiscal para fins penais**

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer a dedutibilidade das despesas com pensão alimentícia, despesas médicas e despesas com instrução nas DIRPF dos exercícios de 2009 e 2010, ressalvada, para as despesas com instrução, a existência de outro fundamento para a glosa realizada que não a impossibilidade de dedução da pensão alimentícia.

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora