

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10166.730667/2012-43**ACÓRDÃO** 2401-011.857 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 5 de junho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** FRANCISCO WELLINGTON COELHO COUTINHO**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2008, 2009, 2011, 2012

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RITO PROCEDIMENTAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO DE INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46).

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

LIMITES DO LITÍGIO INSTAURADO COM A IMPUGNAÇÃO.

A impugnação apresentada em face da notificação de lançamento decorrente de infração à legislação tributária verificada no procedimento interno de revisão de Declaração de Ajuste Anual está adstrita às alterações promovidas pela autoridade lançadora na declaração entregue pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Súmula CARF nº 38).

NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO.

A preclusão indica a perda da capacidade processual, pelo seu não uso dentro do prazo peremptório previsto em lei (preclusão temporal); ou pelo fato de havê-lo exercido (preclusão consumativa); ou, ainda, pela prática de ato incompatível com aquele que se pretenda exercitar no processo (preclusão lógica). Na espécie, ocorreu a preclusão consumativa.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTES. COMPROVAÇÃO.

Somente com a apresentação de documentação hábil e idônea comprobatória da relação dependência deve ser restabelecida a dedução pleiteada.

IRPF. DEDUÇÃO DEPENDENTE. CÔNJUGE. COMPANHEIRA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA.

O cônjuge ou companheira poderá ser considerado como dependente quando restar devidamente comprovada a relação de dependência.

GLOSA. DESPESAS. VALORES NÃO ARROLADOS ORIGINALMENTE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE. LIMITES DO LITÍGIO INSTAURADO COM A IMPUGNAÇÃO.

A impugnação apresentada em face da notificação de lançamento decorrente de infração à legislação tributária verificada no procedimento interno de revisão de Declaração de Ajuste Anual está adstrita às alterações promovidas pela autoridade lançadora na declaração entregue pelo contribuinte. Escapam ao litígio instaurado com a impugnação, não constituindo matéria cognoscível pelo órgão julgador administrativo, as questões específicas suscitadas pelo contribuinte, após o início do procedimento de ofício, referentes a valores de deduções de despesas que não foram arroladas por ocasião da confecção da declaração de rendimentos.

DEDUÇÕES. DEPENDENTES. DESPESAS MÉDICAS. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. GLOSA.

Mantida a glosa de despesas médicas, visto que o direito à sua dedução se condiciona à comprovação mediante documentação hábil e idônea, em conformidade com a legislação pertinente.

PENSÃO ALIMENTÍCIA. OBRIGAÇÃO CONVENCIONAL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É inaplicável ao caso o Enunciado de Súmula CARF n.º 98 pois as regras contidas no direito de família, regentes do tema, têm como finalidade resguardar o sustento (alimentação) daquelas pessoas que, em virtude de um vínculo de parentesco, cônjuge ou companheiro, diante de um fato jurídico, seja ele o divórcio ou a dissolução da união estável, ficam em situação de vulnerabilidade. A pensão alimentícia descrita na norma é, por uma interpretação lógica e sistemática jurídica, a decorrente de uma obrigação legal e não a decorrente de mera liberalidade.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Somente são dedutíveis na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos efetuados a estabelecimentos de educação pré-escolar, incluindo creches, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, observado o limite permitido para o respectivo exercício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Carlos Eduardo Avila Cabral e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 188 e ss).

Pois bem. Contra o contribuinte em epígrafe foi emitido Auto de Infração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 126-154), referente aos exercícios 2008, 2009, 2011 e 2012, anos-calendário 2007, 2008, 2010 e 2011, por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, da DRF/Brasília-DF. Após a revisão da Declaração foram apurados os seguintes valores (fl. 126):

Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar	59.452,07
Multa de Ofício (passível de redução)	44.589,05
Juros de Mora (calculados até 12/2012)	14.601,07
Total do Crédito Tributário	118.642,19

Dedução Indevida de Previdência Privada/Fapi.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	12.780,00	75,00
31/12/2008	22.251,00	75,00

Enquadramento legal e detalhamento da infração nos autos (fl. 127).

Dedução Indevida de Dependente.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	4.753,80	75,00
31/12/2008	4.967,64	75,00

Enquadramento legal e detalhamento da infração nos autos (fl. 128).

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	22.533,00	75,00
31/12/2008	20.718,00	75,00
31/12/2010	1.150,13	75,00
31/12/2011	2.300,59	75,00

Enquadramento legal e detalhamento da infração nos autos (fls. 129-130).

Dedução Indevida de Pensão Alimentícia.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	46.128,98	75,00
31/12/2011	61.505,59	75,00

Enquadramento legal e detalhamento da infração nos autos (fls. 131-133).

Dedução Indevida de Despesas com Instrução.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	7.301,32	75,00
31/12/2008	7.584,58	75,00
31/12/2010	2.830,84	75,00

Enquadramento legal e detalhamento da infração nos autos (fls. 133-134).

O contribuinte apresentou impugnação, na qual, em síntese, expôs os motivos de fato e de direito que se seguem:

II - O DIREITO

II. 1- PRELIMINAR

1.1 - Requer a devolução do prazo e a anulação do ato ora impugnado pela ausência de atendimento às solicitações, amparadas pela lei, que foram devidamente elaboradas quando apresentou a resposta à intimação fiscal n.º 1771/2012, quais sejam:

- a apresentação das críticas das declarações de ajuste;
- os critérios que fundamentaram a necessidade de se apresentar as cinco últimas declarações;
- que a administração lhe forneça cópias dos dados das declarações anos-base 2007 e 2008;
- a inclusão da sua ex-companheira Aleksandra Sampaio Barros nas declarações de ajuste anual de 2008/2007, 2009/2008, 2010/2009, 2011/2010 e as deduções despesas de instrução e médicas efetuadas por ela.

A despeito do poder fiscal de exigir a apresentação dos documentos que serviram para a declaração de ajuste do imposto de renda pessoa física, não se pode impor ao contribuinte obrigação além do limite legal. Como ditam os princípios da ampla defesa, contraditório, motivação e transparência dos atos no processo administrativo.

1.2 - Novamente, no presente auto de notificação de lançamento não foram expostas, de forma motivada, as divergências das declarações de ajuste anuais já processadas de 2008/2007, 2009/2008, 2010/2009 e 2011/2010, bem como a de 2012/2011 que está em processamento, nem o que originou a presente crítica de todas elas ou a junção delas em um único auto.

- Não se pode restringir a possibilidade de resposta do contribuinte junto à administração, principalmente, quando se impõe obrigações além da razoabilidade, pois como constatado pelo ato ora impugnado, as

declarações verificadas não guardam semelhanças para que fossem aglutinadas em um único ato de fiscalização.

- O presente auto de notificação de lançamento não fez menção a qualquer crítica à declaração ano base 2009, o que confirma a ausência de relação entre as cinco declarações de ajuste anual, bem como não demonstrou de forma concreta qual a situação fática necessária para a análise e aglutinação da cinco simultaneamente;
- Desta forma, reitera que se faz necessário que sejam informadas ao contribuinte as críticas das declarações de ajuste, bem como os critérios que fundamentaram a necessidade de se apresentar as cinco últimas declarações, e ainda, que a administração lhe forneça cópias dos dados das declarações anos-base 2007 e 2008, diante do contribuinte não ser mais detentor daquelas informações, por circunstâncias alheias à sua vontade.
- Por fim, quais as semelhanças e discrepâncias entre aquelas cinco, para que, assim consubstancie-se o ato administrativo pleno, diante da exigência dessa grande quantidade de documentos produzidos ao longo de cinco anos.

Destarte. devolvendo-se o prazo para que, diante dos esclarecimentos devidos, se possa atender o fisco de forma objetiva, bem como seja dividido o auto de notificação de lançamento em cinco, ou seja, por exercício fiscal, em atendimento ao princípio constitucional da ampla defesa, bem como evitando a origem de danos ao contribuinte.

II. 2 - MÉRITO (inciso III e IV do art. 16 do Dec. 70.235/72)

2.1 - Impugnando a glosa das deduções de dependentes item 0002 esclarece-se que:

- A continuidade da dependência tributária persistia quanto à Pedro Ygor Rodrigues de Vasconcelos e Carla Anianda Barbosa de Vasconcelos netos da minha ex-companheira Maria Cleni de Vasconcelos, filhos do meu enteado Carlos Wagner Vieira de Vasconcelos, que não auferia rendimentos necessários para a subsistência dos menores, em face da continuidade de obrigação que suportei diante da paternidade afetiva, desde os seus nascimentos, sob minha dependência econômica, como se demonstra nas declarações de ajuste anual anteriores, não sendo necessário a guarda judicial conforme os artigos 25 a 27 da Lei nº 8.069/90 (Estatuto da Criança e do Adolescente).

Requer o reconhecimento dos dependentes e deduções que tem direito.

2.2 — Impugnando a não inclusão da dedução da ex-companheira Aleksandra Sampaio Barros como dependente nos anos de 2007 2008, 2009 e 2010:

- Diante do reconhecimento de união estável, via escritura pública, documento posterior à apresentação das referidas declarações de ajuste anual.

Requer a retificação das declarações — anos-base 2007, 2008, 2009 e 2010, com a sua inclusão como minha companheira, dando origem às deduções que tem direito.

2.3 — Impugnando a glosa das deduções de despesas médicas item 0003, esclarece-se que:

2.3.1 - Pela impossibilidade de apresentar quase a totalidade dos recibos aviados à época que serviram de base para as despesas e pagamentos das declarações de 2007 e 2008, por circunstância alheia, já que os referidos documentos foram subtraídos, no entanto:

- Diante da consistência das declarações de despesas dedutíveis, em face das empresas e pessoas físicas que receberam os pagamentos não terem apresentado qualquer discordância, além da possibilidade de já ter ocorrido a homologação das suas declarações de imposto de renda dos exercícios de 2007 e 2008.

Requer o reconhecimento das deduções que tem direito.

2.3.2 — A glosa das despesas médicas "ano calendário 2010/ exercício 2011" (R\$ 1.150,13) e -ano calendário 2011/ exercício 2012" (R\$ 1.140,59) não pode persistir, pois a discriminação dos valores ocorre muito mais por uma mudança na forma de cobrança do plano de saúde privado, pois o custeio do plano em que o contribuinte é beneficiário foi alterado.

- Ademais o contribuinte, assumiu o encargo das despesas médicas do convênio de assistência médica/odontológica da ex-companheira, através da escritura pública de dissolução da união estável. Sendo tal incumbência plenamente legal e dedutível:

Requer o reconhecimento das deduções que tem direito.

2.3.3 — A glosa das despesas médicas "ano calendário 2011/ exercício 2012" (R\$ 1.160,00), pois tais despesas médicas não se tratam, tão somente, de vacinas:

- A dependente do contribuinte Mariana Barros Coutinho, tem um quadro clínico que não permite, na maioria das vezes, que receba vacinas ofertadas pela rede pública, desta forma fica ela submetida a um tratamento médico que redunde em despesas médicas, na maioria das vezes coberta pelo plano de saúde privado que ela é beneficiária, no entanto, gerando outros tipos de procedimentos clínicos como os que originaram as despesas supramencionadas.

Requer o reconhecimento das deduções que tem direito.

2.4 — Impugnando a glosa das deduções de pensão alimentícia da ex-companheira Aleksandra Sampaio Barros "ano calendário 2010/ exercício 2011" (R\$ 46.128,98) e "ano calendário 2011/ exercício 2012" (R\$ 61.505,59) não pode persistir, diante da legislação tributária permitir como documento hábil a escritura pública como meio para definição de prestação de alimentos nos casos de dissolução da sociedade conjugal, para fins de imposto de renda.

O agente fazendário, ultrapassando os limites fiscais, impõe pecha em documento plenamente válido como dissociado da realidade. Pontuando que o endereço tributário atual de ambos é o mesmo, que após a dissolução da sociedade conjugal nasceu uma filha em comum e que não houve bens adquiridos na constância da união estável, apesar da existência de bens nas declarações apresentadas à Receita Federal:

- Quando da lavratura da escritura pública de dissolução da união estável os companheiros, no gozo de suas faculdade mentais plenas, tinham a convicção de tudo que foi estabelecido no acordo extrajudicial;
- O endereço constante nas declarações de ajuste anual são informados a cada período de doze meses, sendo um verdadeiro entrave burocrático, em face das diversas relações comerciais e sociais, a mudança a cada nova moradia estabelecida por ambos ex-companheiros, desta forma por manterem até o momento uma relação amigável e pela melhor eficácia em serem encontrados, optaram pelo endereço declarado, não originando qualquer tipo de simulação;
- Diante da relação amigável que os ex-companheiros ainda nutrem um pelo outro. Foi concebida Mariana Barros Coutinho, filha de ambos, e que recebe o auxílio deles, tanto afetiva como econômica, por pertencerem ao mesmo círculo social;
- Quanto a ausência de bens a partilhar, ao citar o patrimônio do contribuinte no ano calendário 2010/ exercício 2011, o agente fazendário foi além do seu poder fiscal, pois o objeto de análise das declarações de ajuste anual, não guardava relação com os bens declarados. Extrapolando, ainda, quando não atentou que o referido numerário tinha origem anterior ao início da união estável;
- Ressalte-se que a glosa supramencionada ainda se revela como bi-tributação, pois a pensão recebida por Aleksandra Sampaio Barros foi pago tanto no camê leão, quanto nas declarações de ajuste anual nos "ano calendário 2010/ exercício 2011" e "ano calendário 2011/ exercício 2012", impondo carga tributária ao mesmo rendimento além do permitido;

Requer o reconhecimento das deduções que tem direito.

2.5 - Impugnando a glosa das dedução indevida de despesas com instrução item 0005, esclarece-se que:

2.5.1 - Pela impossibilidade de apresentar quase a totalidade dos recibos aviados à época que serviram de base para as despesas e pagamentos das declarações de 2007, 2008 e 2009, por circunstância alheia, já que os referidos documentos foram subtraídos, no entanto:

- Diante da consistência das declarações de despesas dedutíveis, em face das empresas que receberam os pagamentos não terem apresentado qualquer discordância, além da possibilidade de já ter ocorrido a homologação das suas declarações de imposto de renda dos exercícios de 2007, 2008 e 2009.

Requer o reconhecimento das deduções que tem direito.

2.5.2 - Impugnando a não inclusão da dedução da ex-companheira Aleksandra Sampaio Barros como dependente nos anos de 2007, 2008 e 2009:

- Diante do reconhecimento de união estável, via escritura pública, documento posterior à apresentação das referidas declarações de ajuste anual.

Requer a retificação das declarações - anos-base 2007, 2008 e 2009, com a sua inclusão como minha companheira, dando origem às deduções que tem direito.

2.5.3 — Impugnando a glosa da dedução da ex-companheira Aleksandra Sampaio Barros como dependente no ano de 2010

- Pois a dissolução da união estável foi durante aquele exercício fiscal, desta forma, ela iniciara o período como dependente do contribuinte, por conseguinte, podendo ser realizada as deduções provenientes dela.

Requer o reconhecimento das deduções que tem direito.

III. 3- A CONCLUSÃO

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer o impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado, bem como seja dividido o auto de notificação de lançamento em cinco, ou seja, por exercício fiscal, e se faça a inclusão das deduções ora requeridas.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 188 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2008, 2009, 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 com a efetiva comprovação da transferência de recursos aos alimentandos.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Somente são dedutíveis na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos efetuados a estabelecimentos de educação pré-escolar, incluindo creches, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, observado o limite permitido para o respectivo exercício.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTES. COMPROVAÇÃO.

Somente com a apresentação de documentação hábil e idônea comprobatória da relação dependência deve ser restabelecida a dedução pleiteada.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Somente são dedutíveis na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos efetuados a estabelecimentos de educação pré-escolar, incluindo creches, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, observado o limite permitido para o respectivo exercício.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI.

Considera-se não impugnada, portanto não litigiosa, a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 226 e ss), reiterando, em grande parte, os termos de sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares.

2.1. Preliminar de Nulidade do Lançamento.

Em seu recurso, o contribuinte reitera o pedido de nulidade do lançamento, em face de a autoridade fiscal autuante não ter atendido as suas solicitações feitas durante o procedimento fiscal.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, a participação do contribuinte nos atos de fiscalização, preparatórios ao lançamento, não é condição imposta pela legislação para a constituição do crédito tributário.

A propósito, já está sumulado, no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual o lançamento de ofício pode ser realizado, inclusive, sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46 - Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não há, pois, que se falar de contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

O lançamento está acompanhado de toda documentação relevante para sua motivação, à qual a contribuinte teve pleno acesso, no curso do processo administrativo. Não procede assim o seu argumento de que houve cerceamento do direito de defesa por não ter acesso a estes documentos, mesmo porque o direito de defesa se exerce nas diversas instâncias administrativas de julgamento.

Nesse aspecto, há de se esclarecer que a condução das investigações por parte da autoridade lançadora é de exclusiva competência desta. Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva – São Paulo, 1993, diferencia, com propriedade, dois momentos dentro do procedimento fiscal; o procedimento oficioso e o procedimento contencioso:

O procedimento fiscal pode ser encarado sob duplo ângulo: como procedimento oficioso e como procedimento contencioso.

O procedimento oficioso é específico da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente. (...).

O procedimento contencioso se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte. (p. 194).

A atividade de lançamento, que vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia, instaura o processo fiscal, embora não implique a instauração de contencioso fiscal. O

contribuinte pode conformar-se com a exigência e pagar o que está sendo exigido. Não surge qualquer lide. (p. 190).

Decerto, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, tudo conforme a legislação.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente ao rejeitar a preliminar suscitada, motivo pelo qual endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator:

[...] De plano, impende esclarecer ao impugnante, já que demonstra não compreender como se dá o Processo Administrativo Fiscal, que é garantido

constitucionalmente à autoridade fiscal o poder-dever de fiscalizar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, a qual, nos limites da lei, para conferir efetividade a esse objetivo, pode identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes (art. 145, § 1o da Constituição Federal).

Tal Processo percorre vários caminhos. O primeiro é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos para demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência. Nessa etapa, nos limites demarcados pela lei, atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Incumbe a ela, como autora, o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito (ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário).

Não há, neste momento, qualquer obrigatoriedade legal de a autoridade fiscal informar os contribuintes das críticas que usa internamente nas DIRPF ou em quaisquer outras Declarações e informações tributárias que estão em seu poder, muito menos dos critérios investigativos e dos objetivos que visa atingir ao exigir determinados documentos e Declarações Fiscais. Seria deveras *sui generis*, para não dizer destituído de qualquer razoabilidade, entender que os contribuintes deveriam ser comunicados previamente acerca dos trabalhos de seleção ou do porquê da exigência de determinados documentos. Por óbvio, o procedimento fiscalizatório eventualmente em curso seria inócuo, especialmente em relação a contribuintes que, deliberadamente, cometem infrações à legislação tributária.

Contudo, selecionado determinado contribuinte e aberto Procedimento Fiscal específico para esclarecer as discrepâncias encontradas pela Fiscalização Tributária, no uso de suas atribuições legais, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá solicitar informações e esclarecimentos ao sujeito passivo ou a terceiros (art. 23 do Decreto 7.574/2011). Tais informações e esclarecimentos documentais, por óbvio, são solicitados para serem cotejados com as outras informações inseridas pelos contribuintes em suas Declarações Fiscais. No caso do Imposto de Renda da Pessoa Física, por exemplo, para atestar a deduções pleiteadas na DIRPF (despesas médicas, de dependentes, com previdência oficial e privada, de pensão alimentícia, etc), além de outras rubricas fiscais.

A segunda fase, a litigiosa – iniciada com a impugnação tempestiva do Lançamento (art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972), caracterizando-se pelo conflito de interesses submetido à Administração – pressupõe, obrigatoriamente, a ciência prévia do Lançamento ao sujeito passivo. À litigância e conseqüente solução do conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do contraditório e da ampla defesa.

No caso em concreto, observa-se que a autuação não ocorreu à revelia do Impugnante, dada a confirmação do recebimento da Intimação Fiscal para esclarecimentos, da ciência da Notificação de Lançamento (fls. 48-49 e 116-155,

vol. 1), da impugnação apresentada tempestivamente e da anexação de todas as provas que julgou relevantes para ilidir o Lançamento.

O cerceamento de defesa alegado não se materializou, pois a Auditora Fiscal não apenas enquadrou na legislação a glosa efetuada, mas também a motivou de forma detalhada, indicando os pontos criticados em desconformidade com a legislação tributária que levaram à lavratura de cada infração (por época do fato gerador, de valor, etc), diferentemente do que sustenta o impugnante.

A propósito, não há qualquer impedimento legal para a concentração das infrações observadas em DIRPF de exercícios diversos em um único auto de infração para o mesmo tributo, no caso, Imposto de Renda da Pessoa Física, exigindo-se apenas que estejam: devidamente individualizadas as infrações; apontados os fatos geradores; demonstrada a apuração dos valores e a penalidade aplicável; descritas/motivas e enquadradas cada infração; indicada a qualificação do autuado e a assinatura do Auditor Fiscal responsável pela autuação, dentre outros elementos (Decreto 7.574/2011, arts. 38-40).

Quanto à alegação de que não lhe foram informados os critérios que fundamentaram a necessidade de apresentação das cinco últimas DIRPF, cabe registrar que, no caso do Imposto de Renda da Pessoa Física, a Fazenda Pública, enquanto não decaído o direito desta, pode examinar quantas DIRPF entender necessárias, inclusive sem qualquer audiência do contribuinte (art. 150 do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/1966).

A partir da impugnação tempestiva e da prerrogativa utilizada de anexar aos autos todas as provas que julgasse relevantes para elidir o Lançamento, nota-se que o arrazoado demonstra inteiro conhecimento da matéria tributada e que foi facultado ao impugnante amplo acesso ao teor do processo. Nesse sentido, é oportuna a transcrição de ementa de acórdão do antigo Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que corrobora o entendimento aqui expandido:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL-CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA
- Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontrarem plenamente assegurados. (Acórdão 104-16357)*

Não há dúvida, portanto, que o Devido Processo Legal foi devidamente observado pela Fazenda Pública, estando patente o respeito ao direito do contribuinte à defesa na amplitude máxima constitucional, bem como lhe assegurado o direito ao Contraditório. Não há qualquer razão para a devolução de prazo para a defesa ou decretação de nulidade do feito.

Quanto à solicitação de cópia das DIRPF 2008 e 2009, anos-calendário 2007 e 2008, respectivamente, não é este o momento e fórum adequado para solicitar cópias. De qualquer forma, essas DIRPF não apenas já estavam presentes nos

autos a que teve inteiro acesso o ora impugnante (fls. 03-16, vol. 1), mas também poderiam ser obtidas na Delegacia da Receita Federal de seu domicílio legal.

Por fim, neste tópico ainda, cumpre deixar em relevo que questões suscitadas acerca de período diverso dos contidos no Auto de Infração, a exemplo do ano-calendário 2009, exercício 2010, não serão aqui enfrentadas, uma vez que não é objeto do Lançamento.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, arguida pelo contribuinte.

2.2. Preliminar de Nulidade da Decisão Recorrida.

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade da decisão recorrida, por ter deixado de analisar ponto suscitado em sua impugnação, sob o seguinte fundamento:

[...] 1.3 - No presente Processo Administrativo Fiscal 10166.730667/2012-43, não foram mencionados os documentos apresentados pelo contribuinte em maio de 2013, **em especial**, a declaração do Superior Tribunal de Justiça, CNPJ: 00.488.478/0001-02, em que fez constar o adicional de férias como rendimento tributável, discriminando os descontos recolhidos aos Cofres Públicos, tributo indevido, **sendo necessária a subtração do valor especificado no total de rendimentos recebidos** nas declarações de ajuste anuais já processadas de 2008/2007, 2009/2008, 2010/2009 e 2011/2010, bem como a de 2012/2011 que está em processamento (art. 43, do CTN e súmula 386/STJ — "São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional", julgado em 26/08/2009, OJe 01/09/2009).

Destarte, requer que seja **devolvido o prazo** para que, diante dos esclarecimentos devidos, se possa atender o fisco de forma objetiva, bem como seja dividido o auto de notificação de lançamento em cinco, ou seja, por exercício fiscal, em

atendimento ao princípio constitucional da ampla defesa, bem como evitando a origem de danos ao contribuinte.

Alternativamente, que seja **anulado o acórdão** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Processo Administrativo Fiscal 10166.730667/2012-43, diante da **omissão** supramencionada, em face da ausência de manifestação sobre ponto relevante quanto ao suposto débito fiscal.

Diante do exposto, suplico pelo reconhecimento do **cerceamento de defesa** ao contribuinte, face a ausência das informações pertinentes que garantissem o conhecimento dos atos processuais que originaram este processo e, ainda, pela **omissão** quando do seu julgamento, até porque, como reconhecido pela 3ª Turma da DRJ/BSB (fl. 198), o contribuinte realizou os atos tempestivamente quando devidamente intimado.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente, não havendo que se falar em omissão da decisão recorrida. Isso porque, o pleito do contribuinte escapa ao contencioso tributário, já que, no caso em apreço, a exigência fiscal diz respeito ao procedimento interno de revisão das DAAS/2008, 2009, 2011 e 2012, o qual resultou na lavratura do Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2007, 2008, 2010 e 2011., uma vez que constatada as seguintes infrações à legislação tributária: Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial, Dedução Indevida de Dependentes, Dedução Indevida de Despesas Médicas e Dedução Indevida de Despesas com Instrução.

Dessa forma, a discussão neste contencioso administrativo está adstrita às alterações promovidas pela fiscalização nas DAAS/2008, 2009, 2011 e 2012, sendo que a pretensão do contribuinte de rever suposta incidência sobre determinadas verbas é questão alheia à exigência fiscal, constituindo, em verdade, num pedido de restituição complementar, motivo pelo qual, não há litígio a ser examinado nesta instância.

Assim sendo, não vislumbro qualquer nulidade da decisão recorrida, por entender que a decisão foi fundamentada e se baseou na documentação comprobatória constante nos autos, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Ante o exposto, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelo recorrente.

3. Preliminar de Decadência.

Pelo que se depreende do Recurso Voluntário apresentado, o sujeito passivo pleiteia o reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário. É de se ver:

[...] 2.1 - Impugnando a glosa da dedução de previdência privada — (fls. 197), venho esclarecer que:

A Delegacia da Receita Federal, entendendo que não houve glosa da contribuição à previdência privada dos fatos geradores de 31/12/2007 e 31/12/2008, quando da impugnação do Auto de Notificação de Lançamento de 0110100.2012.02586, interposto em 7-1-2013, somente no final de janeiro de 2018, notificou o contribuinte do pretense débito.

Desta forma, diante da demora, da revisão do ato administrativo, encontra-se maculado pelo prazo decadencial, uma vez que os anos calendários em questão são os de **2007 e 2008** e a intimação ocorreu somente em **2018**, conforme o art. 173, § 1º, do CTN.

Vale destacar a impossibilidade da suspensão do prazo prescricional da obrigação, fato reconhecido no voto da 3 Turma da DRJ/BSB, entendendo que os supostos débitos, deviam ser exigidos.

Pois bem.

Inicialmente, em relação ao lançamento original, não há que se falar em decadência do crédito tributário, eis que a ciência ocorreu em **07/12/2012** (e-fl. 155). Isso porque, em se tratando de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, não havendo que se falar em fato gerador mensal, sendo possível, inclusive, aplicar a Súmula CARF nº 38, *in verbis*:

Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Aplicando ao caso a regra de contagem prevista no art. 150, § 4º, do CTN, o fato gerador do IRPF, considerando o exercício lançado, o de 2008 (ano-calendário 2007), ocorreu em 31/12/2007, sendo este o termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Assim, a autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2012 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar (05 anos a partir da ocorrência do fato gerador), sob pena de homologação tácita.

Aplicando ao caso a regra de contagem prevista no art. 173, I, do CTN, considerando que a Declaração de Ajuste Anual do IRPF do ano-calendário 2007, deveria ser entregue pelo

contribuinte até o último dia útil, do mês de abril de 2008, o lançamento só poderia ser efetuado pelo Fisco a partir do mês maio de 2008; portanto, tinha a Administração Tributária cinco anos para efetuar o lançamento de ofício, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, de 1º/01/2013 a 31/12/2013.

Não há, portanto, que se falar em decadência, seja pelo art. 173, I, ou art. 150, § 4º, do CTN, pois o contribuinte tomou ciência do lançamento em **07/12/2012** (e-fl. 155).

Decerto, o lançamento considera-se realizado e só se perfectibiliza com a intimação do sujeito passivo acerca do ato de lançamento, sendo indiferente eventuais intimações anteriores em sede de procedimento de apuração de regularidade fiscal, tais como as intimações para apresentação de documentos e/ou esclarecimentos, por serem atos meramente preparatórios.

Ao que tudo indica, o sujeito passivo confundiu os termos de sua defesa, pois alega que, nos autos, teria ocorrido revisão de ofício do lançamento, situação que não se verifica no presente processo administrativo.

Dessa forma, afasto a preliminar de decadência arguida pelo sujeito passivo.

4. Mérito.

4.1. Dedução Indevida de Previdência Privada/FAPI.

De acordo com o que consta no Auto de Infração (e-fls. 126 e ss), a fundamentação para a referida glosa é a seguinte:

[...] 0001 DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI

Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de Previdência Privada/FAPI, pleiteada indevidamente, conforme descrito abaixo.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1771/2012, de 20/08/2012, com ciência em 31/08/2012, o contribuinte não faz referência aos valores declarados a título de Previdência Privada/Fapi, tampouco apresenta qualquer documento comprobatório.

Diante do silêncio do contribuinte e da falta de comprovação, os valores declarados a esse título foram glosados. São eles:

ANO-CALENDÁRIO 2007 / EXERCÍCIO 2008

- Federal Capitalização, CNPJ 01.599.296/0001-71, R\$ 12.780,00.

.

ANO-CALENDÁRIO 2008 / EXERCÍCIO 2009

- Federal Capitalização, CNPJ 01.599.296/0001-71, R\$ 15.336,00;

- Agora CTVM S.A., CNPJ 74.014.747/0001-35, R\$ 6.915,00.

A decisão recorrida, **considerou a matéria não expressamente impugnada**, tendo assentado o seguinte:

[...] O contribuinte, ora impugnante, não contesta expressamente a infração de Dedução Indevida de Previdência Privada, nos valores de R\$12.780,00 (fato gerador 31/12/2007) e R\$22.251,00 (fato gerador 31/12/2008), tampouco apresenta qualquer documento. Esse fato, como consequência, dá nova feição à matéria, que passará a ser considerada como não impugnada, conforme prescreve o art. 58 do Decreto nº 7.574/2011.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 226 e ss), o sujeito passivo alega o seguinte:

[...] 2.1 - Impugnando a glosa da dedução de previdência privada — (fls. 197), venho esclarecer que:

(...)

Alternativamente, a despeito do que ficou consignado no voto da 3ª Turma da DRJ/BSB, **houve o pedido de anulação do lançamento efetuado na glosa da contribuição à previdência privada** dos fatos geradores de 31/12/2007 e 31/12/2008, quando:

- Se requereu a apresentação das críticas das declarações de ajuste;
- Se requereu a exposição dos critérios que fundamentaram a necessidade de se apresentar as cinco últimas declarações;
- Se requereu que a administração fornecesse cópias dos dados das declarações anos-base 2007 e 2008;
- Se declarou que os documentos sob a guarda do contribuinte que comprovavam a contribuição à previdência privada, por motivo alheio à sua vontade foram furtados, conforme se demonstrou através da Comunicação de Ocorrência Policial nº 8.928/2010-1;
- Se requereu a inclusão da sua ex-companheira Aleksandra Sampaio Barros nas declarações de ajuste anual de 2008/2007, 2009/2008, 2010/2009, 2011/2010 e as deduções despesas de instrução e médicas efetuadas por ela, bem como a restituição do imposto pago a maior diante da não incidência sobre indenização de férias proporcionais e respectivos adicionais, em razão do **valor do imposto devido** nas declarações de ajuste de **cada um dos mencionados exercícios seriam alterados**.

Restando de clareza evidente que não se pode responsabilizar ao contribuinte por obrigação não exigida, bem como prescrita ou decaída. Como ditam os princípios da ampla defesa, contraditório, transparência dos atos no processo administrativo, se assim, não entenderem, alternativamente, requer o reconhecimento da expressa impugnação à matéria referente à contribuição à

previdência privada, bem como das deduções que tem direito e à anulação do processo **10166-720.364/2018-16**.

Pois bem!

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal.

Nesse contexto, a impugnação promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com àquela abordada pelo recorrente em sua impugnação, não podendo a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual, por força dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Percebo que, no caso dos autos, o recorrente, em sede de Recurso Voluntário, buscou questionar a acusação fiscal acerca da **Dedução Indevida de Previdência Privada/FAPI**, mesmo não tendo impugnado expressamente a matéria em sua defesa inicial.

Contudo, observo que, no presente caso, operou-se a preclusão consumativa, tal como reconhecido pela decisão recorrida, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Ora, se a matéria não foi impugnada expressamente, se não se instaurou o litígio em relação a ela, a autoridade julgadora, seja de primeira, seja de segunda instância, não tem competência para dela conhecer.

A propósito, o instituto da preclusão existe para evitar a deslealdade processual, e tendo em vista que as questões trazidas no Recurso Voluntário não foram debatidas em primeira instância, fica prejudicada, conseqüentemente, a dialética no debate da controvérsia instaurada.

Ademais, não há que se invocar o princípio da verdade material para transpor mandamentos expressamente previstos no Decreto nº 70.235/72, em nítido desrespeito à legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal, mormente considerando que, no caso, o litígio em relação à matéria arguida pelo recorrente sequer foi instaurado.

Dessa forma, sem razão ao sujeito passivo, eis que a matéria objeto da presente controvérsia não fora questionada na impugnação, configurando-se, portanto, a preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

4.2. Dedução Indevida de Dependentes.

De acordo com o que consta no Auto de Infração (e-fls. 126 e ss), a fundamentação para a referida glosa é a seguinte:

[...] 0002 DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE

Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dependentes, pleiteados indevidamente, conforme relatado na sequência.

O contribuinte em tela declara os seguintes dependentes nos anos-calendário 2007 e 2008, exercícios 2008 e 2009, respectivamente:

- Carla Amanda Barbosa de Vasconcelos, data de nascimento 01/07/2003, código 21 (filho ou enteado até 21 anos);
- Pedro Ygor Rodrigues de Vasconcelos, data de nascimento 24/08/2002, código 21 (filho ou enteado até 21 anos); e
- João Otávio Almeida Coutinho, data de nascimento 25/01/2007, código 21 (filho ou enteado até 21 anos).

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1771/2012, de 20/08/2012, com ciência em 31/08/2012, o contribuinte alega que a comprovação da relação de dependência dos menores acima identificados já foi apresentada nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10166.010594/2009-74, que trata da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2006. Com base nos documentos extraídos do referido processo, verifica-se que Carla Amanda Barbosa de Vasconcelos e Pedro Ygor Rodrigues de Vasconcelos são netos de Maria Cleni Vieira de Vasconcelos que, segundo o contribuinte, era companheira dele, sem, no entanto, comprovar com documentos hábeis (comprovação da coabitação de, pelo menos, 5 anos, e/ou filho em comum). Além disso, a partir de 10/07/2005, Francisco Wellington Coelho Coutinho vivia maritalmente com Aleksandra Sampaio Barros, consoante Escritura Pública de Reconhecimento de Dissolução de União Estável emitida em 30/03/2010, apresentada pelo próprio contribuinte.

Assim, patente está que no período compreendido por este Auto de Infração, anos-calendário 2007, 2008, 2010 e 2011, os menores Carla Amanda e Pedro Ygor não são dependentes para fins tributários deste contribuinte. Em relação a João Otávio Almeida Coutinho, por falta de comprovação da relação de dependência (não consta do PAF 10166.010594/2009-74 qualquer documento deste menor), foi desconsiderado.

Diante do exposto, foram glosados os valores declarados a título de dependentes, nos anos-calendário 2007 e 2008, na totalidade, isto é, R\$ 4.753,80 e R\$ 4.967,64, respectivamente.

A decisão recorrida manteve o lançamento, externando suas razões de decidir da seguinte forma:

[...] No caso concreto, sustenta o impugnante que faz jus à dedução, pois a dependência tributária persistia quanto a Pedro Ygor Rodrigues de Vasconcelos e Carla Amanda Barbosa de Vasconcelos netos da sua ex-companheira Maria Cleni de Vasconcelos, filhos do seu enteado Carlos Wagner Vieira de Vasconcelos, que não auferia rendimentos necessários para a subsistência dos menores. Aduz que não é necessária a guarda judicial, conforme os artigos 25 a 27 da Lei nº 8.069/90 (Estatuto da Criança e do Adolescente). Requer ainda a inclusão de outra ex-companheira, Sra. Aleksandra Sampaio Barros, como sua dependente em 2007, 2008, 2009 e 2010.

Diferentemente do quer crer o impugnante, como se observou na legislação tributária acima, para o ateste da relação de dependência de netos ou menores pobres a legislação exige sim a guarda judicial. Não apenas não anexou qualquer comprovação documental de que a Sra. Maria Cleni de Vasconcelos era sua ex-companheira, limitando-se a apenas afirmar genericamente o fato, mas igualmente não apresentou o termo de guarda judicial de Pedro Ygor Rodrigues de Vasconcelos e de Carla Amanda Barbosa de Vasconcelos. Logo, não há amparo legal para a dedução dos dependentes declarados.

No que tange à inclusão da Sra. Aleksandra Sampaio Barros como dependente em 2007, 2008, 2009 e 2010, tal dedução não é objeto do Lançamento. Ainda que fosse, essa senhora sequer poderia ser incluída como dependente do impugnante, uma vez que não é considerada pela legislação tributária como sua *companheira*. Com base na Escritura Pública acostada (fls. 43-44, vol. 2), não houve vida em comum por mais de 05 anos ou resultou da relação filho até 2010 (art. 77, II, do Decreto 3.000/1999). Logo, até este ano-calendário (2010), não poderia ela figurar como dependente do impugnante.

Nos períodos subseqüentes, exercícios 2011 e 2012, a impossibilidade subsiste, pois sua “ex-companheira” declarou em separado.

Logo, subsiste a infração lavrada.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 226 e ss), o sujeito passivo alega o seguinte:

[...] 2.2 — Impugnando a glosa das deduções de dependentes (fls. 199), venho esclarecer que:

- A continuidade da dependência tributária persistia quanto à Pedro Ygor Rodrigues de Vasconcelos e Carla Amanda Barbosa de Vasconcelos netos da minha ex-companheira Maria Cleni de Vasconcelos, filhos do meu enteado Carlos Wagner Vieira de Vasconcelos, que não auferia rendimentos

necessários para a subsistência dos menores, em face da continuidade de obrigação que suporrei diante da paternidade afetiva, desde os seus nascimentos, sob minha dependência econômica, como se demonstra nas declarações de ajuste anual anteriores, não sendo necessário a guarda judicial conforme os artigos 25 a 27 da Lei nº 8.069/90 (Estatuto da Criança e do Adolescente).

Por meio das declarações de ajuste anual anteriores, foi demonstrado minha união estável anterior com a avó dos menores supramencionados, até porque, considerando o princípio da proteção integral à criança (art. 227 da Constituição Federal), há a prevalência do Estatuto da Criança e do Adolescente - ECA, que dispõe ter o menor sob guarda afetiva, detém o estado de dependente para todos os efeitos, inclusive tributários (art.33, § 3º, da Lei 8.069/90).

Requer o reconhecimento dos dependentes e deduções que tem direito.

2.3 - Impugnando a não inclusão da dedução da ex-companheira Aleksandra Sampaio Barros como dependente nos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010 (fl. 200), venho esclarecer que:

- Diante do reconhecimento de união estável, via escritura pública, documento posterior à apresentação das referidas declarações de ajuste anual, ficou patente a comprovação da união estável entre o contribuinte e sua ex-companheira, demonstrando a vida em comum, a estabilidade e notoriedade da relação, a dependência econômica e o intuito de constituir família, haja vista que a escritura pública faz prova plena e atesta como verdadeiros os fatos ali relatados e seu registro refletirá um fato anterior.
- Em conformidade com o art. 226 da Constituição, bem como os artigos 1.521 e 1.723, do Código Civil, inexistente prazo mínimo para a mencionada união civil, não podendo ato administrativo, estabelecer prazo para a configuração da união estável.
- O pedido foi realizado de forma tempestiva, sendo passível de retificação nos ajustes anuais em exame.

No voto da 3 Turma da DRJ/BSB, utilizou-se de premissas falsas e até de suposições, o **que é vedado por lei**, para não reconhecer a união estável não efetuando as devidas deduções nos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Até porque, se não há exigência legal do convívio sobre o mesmo endereço, porque a administração agora exige, e mais, quando lhe é conveniente interpreta o mesmo documento cartorário de forma contrária.

Requer a retificação das declarações - anos-base 2007, 2008, 2009 e 2010, com a inclusão da companheira à época, dando origem às deduções que tem direito.

Pois bem!

São considerados *Dependentes* para fins de imposto de renda pessoa física, de acordo com o artigo 35 da Lei n.º 9.250/1995:

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

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 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 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 21 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 auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

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

(grifo nosso)

Do exposto, constata-se que, para que a dedução com o dependente glosado seja permitida, faz-se necessária a comprovação mediante documentação hábil e idônea da relação de dependência para fins de imposto de renda, como certidão de casamento, para o cônjuge, ou documento hábil a comprovar a união estável ou prova de coabitação, para o(a) companheiro(a).

O artigo 73 do RIR 1999 (vigente à época do fato gerador), cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº. 5.844, de 1943, estabelece expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as despesas efetuadas, sendo que se desloca para ele o ônus probatório.

No caso dos autos, entendo que os documentos anexados não são suficientes para comprovar a união estável e nem a coabitação entre o sujeito passivo e Maria Cleni, declarada como dependente na DAA. Igualmente, não apresentou o termo de guarda judicial de Pedro Ygor Rodrigues de Vasconcelos e de Carla Amanda Barbosa de Vasconcelos, não havendo amparo legal para a dedução dos dependentes declarados.

Como salientado alhures, não basta o autuado declarar que a pessoa relacionada em sua declaração de ajuste é sua dependente e alegar possuir as respectivas comprovações.

A informação da relação de dependência na Declaração de Ajuste Anual não constitui prova, à medida que a declaração entregue pelo contribuinte fornece apenas a informação nela consignada, porém, não comprova, por si só, o fato declarado.

Ademais, cabe ressaltar que a decisão de piso deu o "caminho das pedras" acerca das provas que deveriam ser apresentadas para comprovação da relação de dependência, no entanto o recorrente trouxe novos elementos que não são capazes de confirmar a dependência.

Desta forma, deve ser mantida a glosa face a ausência de apresentação de documentação pertinente.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento na forma ali decidida, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito, atraindo para si o ônus *probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Para além do exposto, em relação ao pedido de inclusão da Sra. Aleksandra Sampaio Barros como dependente em 2007, 2008, 2009 e 2010, tal dedução não é objeto do presente lançamento, não se inserindo dentre as competências regimentais do CARF a autorização para que o contribuinte possa apresentar retificadora da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física visando ao reconhecimento de isenção do imposto sobre a renda ou a inclusão de deduções não pleiteadas anteriormente.

Cabe pontuar que a impugnação apresentada em face da notificação de lançamento decorrente de infração à legislação tributária verificada no procedimento interno de revisão de Declaração de Ajuste Anual está adstrita às alterações promovidas pela autoridade lançadora na declaração entregue pelo contribuinte. Escapam ao litígio instaurado com a impugnação, não constituindo matéria cognoscível pelo órgão julgador administrativo, as questões específicas suscitadas pelo contribuinte, após o início do procedimento de ofício, referentes a valores de deduções de despesas que não foram arroladas por ocasião da confecção da declaração de rendimentos.

Dessa forma, sem razão ao sujeito passivo.

4.3. Dedução Indevida de Despesas Médicas.

De acordo com o que consta no Auto de Infração (e-fls. 126 e ss), a fundamentação para a referida glosa é a seguinte:

[...] 0003 DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme informações abaixo.

No cotejo das despesas médicas declaradas com os documentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1771/2012, de 20/08/2012, com ciência em 31/08/2012, os seguintes valores foram glosados, por falta de comprovação.

ANO-CALENDÁRIO 2007 / EXERCÍCIO 2008

- Aleksandra Sampaio Barros (companheira do contribuinte desde 2005 e estudante de Direito), R\$ 7.364,00;
- Instituto Brasiliense de Olhos, R\$ 822,00;
- Laboratório Sabin de Análises Clínicas, R\$ 872,00;
- Clínica Biellocorpo, R\$ 669,00;
- Pronto Socorro Infantil Luiz de Franca, R\$ 420,00;
- Hospital São Mateus, R\$ 2.504,00;
- Odonto Saúde e Estética Oral, R\$ 914,00;
- White Martins, R\$ 2.852,00;
- Shopping Pro Hospital Material Médico e Hospitalar, R\$ 617,00;
- ADF - Centro de Reabilitação Implante e Estética Bucal, R\$ 1.860,00;
- Sul America Companhia de Seguro Saúde, R\$ 2.849,00; e
- Programa de Assistência aos Servidores do STJ, R\$ 790,00 (declarado R\$ 3.101,14 e comprovado R\$ 2.311,14).

.

ANO-CALENDÁRIO 2008 / EXERCÍCIO 2009

- Sul America Companhia de Seguro Saúde, R\$ 4.464,00;
- Harmony Cardiodiagnose, R\$ 772,00 (declarado R\$ 822,00 e comprovado R\$ 50,00);
- Esthetical Odontologia, R\$ 613,00 (declarado R\$ 863,00 e comprovado R\$ 250,00);
- Master X Radiologia Odontológica, R\$ 397,00 (declarado R\$ 437,00 e comprovado 40,00);
- José Francisco Tarcisio de Araujo Filho, R\$ 300,00 (declarado R\$ 450,00 e comprovado R\$ 150,00);
- Pulmonorte - Clínica de Doenças Respiratórias e Reabilitação, R\$ 747,00 (declarado R\$ 867,00 e comprovado R\$ 120,00);
- Aleksandra Sampaio Barros (companheira do contribuinte desde 2005 e estudante de Direito), R\$ 8.972,00;
- ASMEPRO - Associação Médica do Corpo Clínico do Hospital Pri, R\$ 940,00;
- Hospital Prontonorte, R\$ 974,00;
- Clinar - Clínica de Pneumologia e Doenças do Sono, R\$ 823,00;
- Cooperativa dos Médicos Anestesiologistas do DF, R\$ 730,00;
- Suely Teixeira de Aragão e Silva, R\$ 400,00; e

- Clínica de Ginecologia e Obstetrícia Previni, R\$ 586,00.

.

ANO-CALENDÁRIO 2011 / EXERCÍCIO 2012

- Clínica Pediátrica OA 18, R\$ 200,00.

.

Além das glosas por falta de comprovação relacionadas acima, fez-se a glosa dos seguintes valores:

ANO-CALENDÁRIO 2010 / EXERCÍCIO 2011

- Programa de Assistência aos Servidores do STJ, R\$ 1.150,13, pela desconsideração da dissolução da união estável, consoante os motivos expostos na infração Dedução Indevida de Pensão Alimentícia por Escritura Pública.

.

ANO-CALENDÁRIO 2011 / EXERCÍCIO 2012

- Programa de Assistência aos Servidores do STJ, R\$ 1.140,59, pela desconsideração da dissolução da união estável, consoante os motivos expostos na infração Dedução Indevida de Pensão Alimentícia por Escritura Pública;

- Infância Clínica Pediátrica, R\$ 660,00, por falta de previsão legal (vacinas); e

- Clínica de Doenças Infecciosas e Parasitárias, R\$ 300,00, por falta de previsão legal (vacinas).

A decisão recorrida manteve o lançamento, externando suas razões de decidir da seguinte forma:

[...] In casu, alega o impugnante que lhe é impossível apresentar a quase totalidade dos recibos que serviram de base para as DIRPF 2007 e 2008, pois foram subtraídos, mas diante da consistência das declarações de despesas dedutíveis, em face das empresas e pessoas físicas que receberam os pagamentos não terem apresentado qualquer discordância, além da possibilidade de já ter ocorrido a homologação das suas declarações de imposto de renda dos exercícios de 2007 e 2008, requer o reconhecimento das deduções que tem direito.

Como se viu acima, somente são dedutíveis as despesas efetivamente comprovadas pelo declarante (art. 73 do Decreto 3.000/1999). A alegação de os documentos terem sido supostamente subtraídos não produz qualquer efeito, pois a comprovação poderia ser efetuada com a segunda via da documentação fornecida pelos prestadores, a exemplo de novos recibos, cópia de notas fiscais, declarações dos prestadores ou qualquer outro documento hábil e idôneo.

Em relação à suscitada e suposta homologação das DIRPF anos-calendário 2007 e 2008, isso não ocorreu, pois não transcorridos cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Cumprе esclarecer que o fato gerador do imposto de renda é complexo, operando-se, em relação ao exercício 2008, em 31/12/2007. Poderia então a Receita Federal do Brasil – RFB manifestar-se até 31/12/2012. Ora, a ciência do Lançamento ocorreu em 07/12/2012, logo, não estavam ainda homologadas quaisquer DIRPF relativas aos anos-calendário 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, ou seja, ainda não havia decaído o direito de a Fazenda Pública examiná-las e Lançar.

Em relação às glosas das despesas médicas de R\$1.150,13 (ano-calendário 2010) e R\$1.140,59 (ano-calendário 2011), o impugnante afirma que não podem persistir, pois o custeio do plano de saúde em que é beneficiário foi alterado. Acrescenta que assumiu o encargo das despesas do convênio de assistência médico-odontológico da ex-companheira (fls. 48-49, vol. 2), através da Escritura Pública de dissolução da união estável.

Compulsando os autos, bem como da consulta aos sistemas da RFB, observa-se que ambas as despesas indicadas no parágrafo anterior, relativas ao plano de saúde da Sra. Aleksandra Sampaio Barros, são indedutíveis. Como ficou assentado no item que tratou da Dedução da Pensão Alimentícia, não há previsão legal para o estabelecimento de obrigação alimentar e de pagamento de plano de saúde por Escritura Pública para o caso do impugnante.

Não bastasse isso, a Sra. Aleksandra Sampaio Barros sequer poderia ser considerada dependente do impugnante, como já se consignou no item *Dedução Indevida de Dependentes* deste Acórdão. A relação entre os dois foi rompida antes de completados 05 anos no ano-calendário 2010, não havendo filho em comum até essa data (fls. 43-44, vol. 2). Além disso, mesmo com o nascimento de Mariana Barros Coutinho em 2011 (fl. 54), a genitora declarou em separado nos exercícios 2011 e 2012, retirando do impugnante a possibilidade utilizá-la como sua dependente e, portanto, de utilizar os gastos com o plano de saúde.

No que concerne aos gastos glosados com a dependente Mariana Barros Coutinho, o impugnante afirma que não são apenas de vacinas, pois sua filha tem um quadro clínico que não permite, na maioria das vezes, que receba vacinas ofertadas pela rede pública, o que redundaria em outros tipos de procedimentos clínicos como os que originaram as despesas supramencionadas.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 226 e ss), o sujeito passivo alega o seguinte:

[...] 2. 5 - Impugnando a glosa das deduções de despesas médicas e despesas com instrução — (fls. 204-208), venho esclarecer que:

- A maioria dos documentos que comprovavam as mencionadas despesas dedutíveis nos anos de 2007, 2008 e 2009, não mais estão sob a minha guarda do contribuinte, por terem sido furtados, conforme se demonstra através da Comunicação de Ocorrência Policial nº 8 928/2010-1.
- Considerando, ainda, os demais documentos apresentados e a consistência das declarações de despesas dedutíveis e contribuições se demonstram, em face dos beneficiados com os pagamentos não terem

apresentado qualquer discordância, além de ter havido a homologação das suas declarações de imposto de renda daqueles exercícios

- Outrossim, as despesas médicas realizadas pela minha ex-companheira, custeadas pelo plano de saúde como minha dependente, são dedutíveis, ante a pactuação civil realizada, atendendo aos ditames legais, como se demonstrou com a juntada dos documentos referentes as mencionadas despesas apresentados pelo contribuinte em maio de 2013, para que se colacionassem ao presente Processo Administrativo Fiscal 10166.730667/2012-43.

Diante da impossibilidade de apresentar os documentos produzidos na época do ano fiscal de 2007 e 2008, da apresentação de outros documentos capazes de operar deduções pertinentes, bem como ter-se apresentado **justificativa contemporânea aos fatos** e pelos dados apresentados serem compatíveis com as deduções e despesas declarados, além das pessoas jurídicas que produziram os mencionados documentos terem assumido tal rendimento. Deve a autoridade lançadora aceitar a justificativa ora referida, em respeito ao art. 11, § 3º, do Decreto-Lei n.º 5.844/43.

Requer o reconhecimento das deduções que tem direito, anulando-se o lançamento efetuado na glosa de despesas médicas e despesas com instrução.

Pois bem!

A dedução das despesas médicas encontra suporte no art. 8º, II, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que, inclusive, trata das condições impostas para a sua legitimidade. É de se ver:

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:

a) aos 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;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

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

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

Na mesma toada, segue o artigo 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, que tratava da questão da seguinte forma:

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):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

A respeito da necessidade de comprovação das despesas médicas, o próprio Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em seu artigo 73, ressalva que as deduções estão sujeitas à comprovação e, as deduções “exageradas”, podem ser glosadas sem a audiência do contribuinte, conforme a seguir se verifica:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §3º).

§1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Em suma, as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda dizem respeito aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam a serviços comprovadamente realizados, bem como a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Mediante uma análise sistemática da legislação, percebe-se que, em regra, o recibo é uma das formas de se comprovar a despesa médica, a teor do que prevê o art. 80, § 1º, III, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Entretanto, havendo dúvidas razoáveis a respeito da legitimidade das deduções efetuadas, inclusive acerca da (a) efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, ou (b) que o pagamento tenha sido realizado

pelo próprio contribuinte, cabe à Fiscalização exigir provas adicionais e, ao contribuinte, apresentar comprovação ou justificativa idônea, sob pena de ter suas deduções glosadas.

Ademais, há entendimento sumulado no âmbito deste Conselho, no sentido de que “para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais” (Súmula CARF nº 180).

No caso dos autos, entendo que não assiste razão ao recorrente, posto que, ao deixar de consignar provas em sua defesa o requerente assumiu o ônus da inércia e deixou de comprovar as despesas pleiteadas.

O contribuinte discorda dos valores constantes do lançamento, sem, contudo, apresentar documentos hábeis a provar as alegações pretendidas. Como nada foi provado, a autuação merece ser mantida.

Conforme visto anteriormente, não há que se falar em decadência do crédito tributário. Ademais, a circunstância que alega não ter mais os documentos, por ter sido vítima de furto, não tem o condão de eximir ônus da prova que lhe pertence. Deveria ter zelo ao guardar os documentos ou cópia dos mesmos, bem como poderia ter juntado aos autos novos comprovantes, emitidos pelos prestadores de serviço.

Em relação à Sra. Aleksandra Sampaio Barros, conforme bem demonstrado pela decisão recorrida, sequer poderia ser considerada dependente do impugnante, pois a relação entre os dois foi rompida antes de completados 05 anos no ano-calendário 2010, não havendo filho em comum até essa data (fls. 43-44, vol. 2). Além disso, mesmo com o nascimento de Mariana Barros Coutinho em 2011 (fl. 54), a genitora declarou em separado nos exercícios 2011 e 2012, retirando do impugnante a possibilidade utilizá-la como sua dependente e, portanto, de utilizar os gastos com o plano de saúde.

Para além do exposto, no que concerne aos gastos glosados com a dependente Mariana Barros Coutinho, concordo com o entendimento assentado pela decisão recorrida, pois os documentos acostados aos autos dão conta que os serviços prestados são, de fato, tão somente relacionados a vacinas, não havendo qualquer menção a despesas de outra natureza. Mantida a glosa, portanto, por falta de previsão legal para essa dedução.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

4.4. Dedução Indevida de Pensão Alimentícia por Escritura Pública.

De acordo com o que consta no Auto de Infração (e-fls. 126 e ss), a fundamentação para a referida glosa é a seguinte:

[...] 0004 DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO ALIMENTÍCIA POR ESCRITURA PÚBLICA

Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de pensão alimentícia por escritura pública, pleiteada indevidamente, conforme fatos relatados na sequência.

O contribuinte apresenta, como justificativa para a dedução a título de pensão alimentícia, Escritura Pública de Reconhecimento de Dissolução de União Estável sem Partilha de Bens, de 30/03/2010, lavrada no 4º Ofício de Notas do Distrito Federal, na qual Francisco Wellington Coelho Coutinho e Aleksandra Sampaio Barros fazem o reconhecimento e a dissolução da união estável. Neste documento consta que a união estável ocorreu no período de 10/07/2005 a 1º/03/2010, que não possuem filhos em comum e não tem bens a partilhar. Além disso, estabelecem, de comum acordo, que Francisco Wellington Coelho Coutinho pagará a Aleksandra Sampaio Barros, por 5 anos, 35% de seus rendimentos brutos, após a dedução da previdência oficial e do imposto de renda retido na fonte, bem como mantê-la como dependente no plano de saúde Pro-Ser. A Lei nº 9.278, de 1996, que regulamentou o parágrafo 3º do art. 226 da Constituição Federal de 1988, no qual foi reconhecida a união estável como entidade familiar, definiu o regime jurídico civil da convivência duradoura, pública e contínua, estabelecida com o objetivo de constituição de família. Igual previsão foi trazida pelo art. 1.723 do Código Civil de 2002, codificando como entidade familiar a união estável.

Por certo, a legislação tributária permitiu escritura pública como meio para definição de prestação de alimentos nos casos de dissolução da sociedade conjugal, a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 1973 – Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.441, de 2007. Como essa Lei que alterou o Código de Processo Civil é posterior às definições de união estável, evidente que o legislador quis apenas definir tal instrumento como meio de definição de prestação de alimentos para os casos de separação e divórcio, que se referem à sociedade conjugal do casamento.

Ocorre que, por várias razões, expostas abaixo, além da falta de previsão legal, verifica-se que o presente documento é fictício, portanto, sem validade para fins tributários, dando, inclusive, ensejo à possibilidade de Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público. Vejamos:

1º) o endereço de ambos é o mesmo até a presente data, muito embora Declarações de Ajuste Anual tenham sido entregues após essa data, inclusive com alteração de endereço posterior. Quais sejam: em 30/03/2010, data do registro da Escritura Pública e após a término da união estável, que ocorreu em 1º/03/2010, conforme informações extraídas do documento, Francisco Wellington e Aleksandra apresentaram o mesmo endereço: SQN xx, Bloco xx, Apartamento xx, Asa Norte, Brasília, DF; alteração de endereço efetuada por meio da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2012 de ambos, para Rua xx Sul, Lote xx, Bloco xx, Apartamento xx, Águas Claras, Brasília, DF;

2º) em 18/05/2011, após a data da "dissolução" da união estável, nasceu Mariana Barros Coutinho, filha de Francisco Wellington Coelho Coutinho e Aleksandra Sampaio Barros, indicando que o item 3.1 da Escritura Pública não é verdadeiro: "que a convivência entre eles tornou-se intolerável, não havendo possibilidade de reconciliação". Com base na data do nascimento, verifica-se que a concepção ocorreu após a data da dita dissolução da união estável;

3º) embora o contribuinte relacione a companheira como dependente no exercício 2010, com patrimônio declarado nesse período de R\$ 1.310.818,75, bem como afirmado que viveram maritalmente por quase 5 anos, no item 9 da Escritura Pública "as partes declaram não possuir bens a partilhar".

O contribuinte em tela apresentou, reiteradamente, Declarações de Ajuste Anual com deduções indevidas, as quais foram, na maioria dos exercícios, detectadas pela fiscalização desta Secretaria nos trabalhos de malha fiscal, inclusive demonstradas neste Auto de Infração (exercícios 2008 e 2009). Como o contribuinte não estava mais logrando êxito com esse procedimento, vislumbrou outra possibilidade de burlar o Fisco com deduções indevidas, tendo como único objetivo pagar menos imposto de renda sobre os rendimentos auferidos.

Diante de todo o exposto, a Escritura Pública apresentada pelo contribuinte como prova da pensão alimentícia descontada em folha de pagamento e utilizada para deduzir a base de cálculo do imposto de renda é fictícia, não tendo nenhuma validade para fins tributários, inclusive no que diz respeito às despesas médicas (plano de saúde) do "alimentando".

A decisão recorrida manteve o lançamento, externando suas razões de decidir da seguinte forma:

[...] Dito isso, no caso em tela, o impugnante apresenta Escritura Pública de Reconhecimento e Dissolução de União Estável sem Partilha de Bens (fls. 64-65; 72-73, vol. 1, e no Vol. 2, às fls. 43-45), onde estabelece o pagamento de pensão alimentícia e o encargo do pagamento de plano de saúde para o "ex-cônjuge". Logo, com base na legislação acima exposta, a Escritura Pública apresentada não produz qualquer efeito fiscal, uma vez que não diz respeito a separação e a divórcio consensuais decorrentes de **casamento**, mas sim a suposta ruptura de União Estável, situação não abrangida pela Lei Tributária.

Não bastasse o fato mencionado no parágrafo anterior, que já é suficiente para a denegação do direito à dedução, no Ajuste Anual, a Fiscalização registra outros que tornam a Escritura Pública igualmente imprestável para o fim a que se propõe (fl. 132):

1º) o endereço de ambos é o mesmo até a presente data, muito embora Declarações de Ajuste Anual tenham sido entregues após essa data, inclusive com alteração de endereço posterior. Quais sejam: em 30/03/2010, data do registro da Escritura Pública e após a término da união

estável, que ocorreu em 1º/03/2010, conforme informações extraídas do documento, Francisco Wellington e Aleksandra apresentaram o mesmo endereço: SQN xx, Bloco xx, Apartamento xx, Asa Norte, Brasília, DF; alteração de endereço efetuada por meio da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2012 de ambos, para Rua xx Sul, Lote xx, Bloco xx, Apartamento xx, Águas Claras, Brasília, DF;

2º) em 18/05/2011, após a data da "dissolução" da união estável, nasceu Mariana Barros Coutinho, filha de Francisco Wellington Coelho Coutinho e Aleksandra Sampaio Barros, indicando que o item 3.1 da Escritura Pública não é verdadeiro: "que a convivência entre eles tornou-se intolerável, não havendo possibilidade de reconciliação". Com base na data do nascimento, verifica-se que a concepção ocorreu após a data da dita dissolução da união estável;

3º) embora o contribuinte relacione a companheira como dependente no exercício 2010, com patrimônio declarado nesse período de R\$ 1.310.818,75, bem como afirmado que viveram maritalmente por quase 5 anos, no item 9 da Escritura Pública "as partes declaram não possuir bens a partilhar".

Em sua defesa, sustenta o impugnante que o endereço constante das Declarações de Ajuste Anual são informados a cada período de doze meses, sendo um verdadeiro entrave burocrático, em face das diversas relações comerciais e sociais, a mudança a cada nova moradia estabelecida por ambos ex-companheiros. Desta forma, por manterem até o momento uma relação amigável e pela melhor eficácia em serem encontrados, optaram pelo endereço declarado, não originando qualquer tipo de simulação. Acrescenta ainda que diante da relação amigável que os ex-companheiros ainda nutrem um pelo outro, foi concebida Mariana Barros Coutinho. Conclui, afirmando que o agente fazendário foi também além do seu poder fiscal, pois o objeto de análise das DIRPF não guardava relação com os bens declarados, quando não atentou que o referido numerário tinha origem anterior ao início da união estável.

Apesar de já se encontrar assentada, neste Acórdão, a impossibilidade de dedução fiscal da pensão estabelecida mediante Escritura Pública, por falta de previsão legal para situação de *união estável*, cabe, a título meramente argumentativo, tecer algumas considerações acerca da inverossímil narrativa contida no parágrafo anterior.

Nas situações que exigem pensionamento, não se inclui a de verba alimentar estabelecida sem a ocorrência da dissolução da sociedade conjugal, especialmente quando alimentandos e alimentante, marido-mulher-filho, continuam a residir sob o mesmo teto e sem qualquer ruptura, mantendo a unidade familiar.

A par disso, os Tribunais têm decidido pela denegação do benefício fiscal, pois o objetivo daqueles que procuram o estabelecimento de pensões de um para outro

integrante de unidade familiar, residindo todos sob o mesmo teto, é claramente o benefício fiscal:

APELAÇÃO CÍVEL. ACORDO DE ALIMENTOS. PRETENSÃO DE HOMOLOGAÇÃO JUDICIAL. CÔNJUGES VIVENDO SOB O MESMO TETO. DEVER DE ASSISTÊNCIA PRESTADO. REGULAR MANUTENÇÃO DA FAMÍLIA. A convivência harmoniosa da família, sob o mesmo teto, com a regular prestação do dever de assistência e de sustento, desautoriza a homologação de acordo de alimentos, máxime quando as circunstâncias narradas levam à conclusão de que, antes de qualquer outra pretensão, visa-se à obtenção de descontos de tributação na fonte pagadora do cônjuge varão, com evidente prejuízo ao erário (APC 20040110640184, Relatora Desa. Carmelita Brasil, 2ª Turma Cível, julgado em 14/11/2005, DJ 24/01/2006, pág. 93).

Ao dispor a legislação que o benefício fiscal assiste tão somente àquele que repassa a outrem alimentos em face do Direito de Família, o que pressupõe a necessidade de quem os recebe e a transferência de recursos em espécie, é indubitável a conclusão de que a legislação tributária **não** o estende àquele que almeja redução da base de cálculo do imposto de renda, muito menos àquele que o faz por mera liberalidade.

As situações constatadas pela Auditora Fiscal são curiosas, no mínimo, e puderam ser plenamente confirmadas nos sistemas da Receita Federal do Brasil e nos documentos contidos nos autos. Outros fatos foram observados por este Órgão de Julgamento:

- Sem levar em consideração que já conviviam sob o mesmo teto, de 2005 a março de 2010, conforme insculpido na Escritura Pública, ambos, alimentante e alimentanda, continuam a manter o mesmo endereço desde o exercício do “rompimento”, 2010;
- nasce filha do impugnante/alimentante com a ex-companheira/alimentanda, já no mês de maio de 2011 (fl. 54, vol. 1), após o suposto rompimento lavrado em Escritura Pública em março de 2010! (fls. 43-45, vol. 2);
- o impugnante/alimentante inclui essa filha como sua dependente em 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, ao mesmo tempo que reduz a sua base de cálculo do montante que diz pagar para a própria “excompanheira”/alimentanda e genitora da dependente!
- no ano 2017, a “ex-companheira” passa a fazer parte do seu rol de dependentes, junto com a filha;
- mesmo considerando, por hipótese, que houvesse bens próprios e anteriores à relação, passados quase cinco anos da relação, não houve a inclusão na Escritura de um bem ou direito sequer a ser produzido em comum e partilhado pelo casal.

Sem qualquer esforço dedutivo, é patente que convergem todos os achados acima para o mesmo ponto focal: a coabitação de alimentante e alimentanda ao longo de todos esses anos. Além disso, o nascimento de filha, a utilização desta e da ex-companheira como dependentes em exercícios subsequentes, são elementos hábeis de cognição da não existência de qualquer rompimento familiar e das responsabilidades que dele decorrem. Tais condições particulares demonstram a ausência de interesse em agir, uma vez que a postulação de alimentos que estão sendo providos, normal e regularmente, carece de fundamento, apontando de forma patente para caso de mera liberalidade ou mesmo de interesse em benefício fiscal.

Seria deveras *sui generis* conceber que o ordenamento jurídico pátrio permitiria a exclusão automática da base de cálculo do imposto de renda de valores pagos por aqueles que vivem em situação análoga a do impugnante. Sob pena de graves riscos ao Erário, que se verifica no caso ora sob julgamento, identificadas essas situações não amparadas pela legislação tributária, deve a Autoridade Fiscal tomar a já considerada inválida Escritura Pública como simples autocomposição das partes, de mera liberalidade, sem qualquer reflexo tributário.

Subsiste a infração de Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial na integralidade, por conseguinte.

No que tange ao suscitado *bis in idem*, este não ocorreu. O litígio ora sob julgamento diz respeito a Francisco Wellington Coelho Coutinho, CPF xxx. A eventual inclusão, nas DIRPF de outro contribuinte, de rendimentos transferidos a título de pensão alimentícia considerada **não dedutível**, que veio a ser detectada pela Fazenda Pública em procedimento fiscal, não tem o condão de retirar a responsabilidade do ora impugnante pelas infrações por ele cometidas à legislação tributária.

Ademais, por hipótese, considerando-se que os valores foram transferidos por liberalidade, deveriam sim ser informados nas DIRPF dos recebedores, nas rubricas adequadas, conforme a natureza dos rendimentos auferidos, a menos que a legislação afastasse a obrigatoriedade da entrega. Se eventual e impropriamente foram levados à tributação, poderão ser questionados administrativa e judicialmente pelos próprios contribuintes interessados, no prazo e na forma da legislação em vigor.

Mantida a infração de Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 226 e ss), o sujeito passivo alega o seguinte:

[...] 2.4 - Impugnando a glosa das deduções de pensão alimentícia da ex-companheira Aleksandra Sampaio Barros "ano calendário 2010/ exercício 2011" (R\$ 46.128,98) e "ano calendário 2011/ exercício 2012" (R\$ 61.505,59) (II. 200-204), venho esclarecer que:

- Não pode persistir, em razão da legislação tributária permitir a escritura pública como documento hábil, servindo de meio eficaz para definição de

prestação de alimentos nos casos de dissolução da sociedade conjugal, para fins de imposto de renda.

- Vemos, então que o voto da 3ª Turma da ORJ/BSB, impõe pecha em documento plenamente válido, sob o argumento dele estar dissociado da realidade. Pontuando que o endereço tributário atual de ambos é o mesmo, que após a dissolução da sociedade conjugal nasceu uma filha em comum e que não houve bens a dividir na constância da união estável, apesar da existência de bens nas declarações apresentadas à Receita Federal:

- Ressalte-se que na lavratura da escritura pública de dissolução da união estável os companheiros, no gozo de suas faculdades mentais plenas, tinham a convicção de tudo que foi estabelecido no acordo extrajudicial;

- O endereço constante nas declarações de ajuste anual, informados a cada período de doze meses, se torna um verdadeiro entrave burocrático, visto que diante das diversas relações comerciais e sociais é a mudança a cada nova moradia estabelecida por ambos ex-companheiros. Desta forma já que mantinham uma relação amigável e pela melhor eficácia em serem encontrados, optaram pelo endereço declarado, não originando qualquer tipo de simulação;

- Diante da relação amigável que os ex-companheiros nutriam um pelo outro, foi concebida Mariana Barros Coutinho, filha de ambos, e que recebe o auxílio deles, tanto afetiva como econômica, por pertencerem ao mesmo círculo social;

- Com referência a ausência de bens a partilhar, ao citar o patrimônio do contribuinte no ano calendário 2010/ exercício 2011, o agente fazendário, apesar de "se utilizar do sistema da Receita Federal do Brasil"; como declarado no voto da 3ª Turma da DRJ/BSB (fl. 203), foi além do seu poder fiscal, pois o objeto de análise das declarações de ajuste anual, não guardava relação com os bens declarados. A Turma Julgadora não atentou que o referido numerário tinha origem anterior ao início da união estável, sem perceber que **os mencionados bens eram fungíveis ou adquiridos muito antes** da constância da união estável;

- Quanto a inclusão da filha do contribuinte como sua dependente nos anos de 2012, 2013, 2014 2015 e 2016, **a guarda compartilhada permite tal dependência**, até porque o pátrio poder que definia a quem cabia a responsabilidade pelos filhos menores, foi extinto com a vigência do Código Civil atual, e mais uma vez a administração para justificar o impossível, vai além do seu poder de fiscalização, quando ultrapassa o objeto da impugnação, qual seja as declarações de ajuste anual de 2007, 2008, 2010e 2011.

- Ressalte-se que a glosa supramencionada ainda se revela como bi-tributação, pois a pensão recebida por Aleksandra Sampaio Barros foi pago

tanto no carnê leão, quanto nas declarações de ajuste anual nos "ano calendário 2010/ exercício 2011" e "ano calendário 2011/ exercício 2012", impondo carga tributária ao mesmo rendimento além do permitido;

Diante do reconhecimento de união estável, via escritura pública, documento posterior à apresentação das referidas declarações de ajuste anual, ficou patente a comprovação da união estável entre o contribuinte e sua ex-companheira, demonstrando a vida em comum, a estabilidade e notoriedade da relação, a dependência econômica e o intuito de constituir família, haja vista que a escritura pública faz prova plena e atesta como verdadeiros os fatos ali relatados e seu registro refletirá um fato anterior.

Esclarece-se que em conformidade com o art. 226 da Constituição, bem como os artigos 1.521 e 1.723, do Código Civil, inexistente prazo mínimo para a mencionada união civil, não podendo ato administrativo, estabelecer prazo para a configuração da união estável.

No voto da 3ª Turma da DRJ/BSB, utilizou-se de premissas falsas e até de suposições, para não reconhecer a união estável não efetuando as devidas deduções nos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Até porque, se não há exigência legal do convívio sobre o mesmo endereço, porque a Turma Julgadora agora exige, e mais, quando lhe é conveniente interpreta o mesmo documento cartorário de forma contrária.

Outrossim, a cobrança do valor integral sem a dedução do que já foi pago pelo ex-companheira viola o princípio da cumulatividade e configura bitributação, diante da incidência de nova cobrança de imposto de renda sobre parcelas que já foram parcialmente pagas, configurando, uma exação fiscal.

Requer o reconhecimento das deduções que tem direito, alternativamente, o ajuste dos que já foi recolhido por sua ex-companheira.

Pois bem!

A dedução de importâncias pagas a título de pensão alimentícia encontra previsão legal no art. 4º da Lei 9.250/95:

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas: (Vide Lei nº 11.311, de 2006)

(...)

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).

Nesse sentido, 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 (Súmula CARF nº 98).

Em outras palavras, são dedutíveis, na Declaração de Ajuste Anual, os valores pagos a título de pensão alimentícia, em cumprimento de sentença judicial ou acordo homologado judicialmente, sendo que o pagamento de valores não fixados na sentença ou acordo, constitui liberalidade e, portanto, não podem ser objeto de dedução.

Analisando a documentação acostada aos autos, tenho posicionamento coincidente com o adotado pela decisão de piso, eis que a parcela foi paga por mera liberalidade/acordo entre as partes, não sendo dedutível, portanto, na Declaração de Ajuste Anual, por falta de previsão legal.

Conforme bem observado pela decisão recorrida, a legislação tributária **não** o estende àquele que almeja redução da base de cálculo do imposto de renda, muito menos àquele que o faz por mera liberalidade.

Os seguintes fatos, bem pontuados pela decisão recorrida, demonstram que o pagamento ocorreu por mera liberalidade, não tendo o recorrente se desincumbindo do ônus de demonstrar em sentido contrário:

- Sem levar em consideração que já conviviam sob o mesmo teto, de 2005 a março de 2010, conforme insculpido na Escritura Pública, ambos, alimentante e alimentanda, continuam a manter o mesmo endereço desde o exercício do “rompimento”, 2010;
- Nasce filha do impugnante/alimentante com a ex-companheira /alimentanda, já no mês de maio de 2011 (fl. 54, vol. 1), após o suposto rompimento lavrado em Escritura Pública em março de 2010! (fls. 43-45, vol. 2);
- O impugnante/alimentante inclui essa filha como sua dependente em 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, ao mesmo tempo que reduz a sua base de cálculo do montante que diz pagar para a própria “ex-companheira”/alimentanda e genitora da dependente!
- No ano 2017, a “ex-companheira” passa a fazer parte do seu rol de dependentes, junto com a filha;
- Mesmo considerando, por hipótese, que houvesse bens próprios e anteriores à relação, passados quase cinco anos da relação, não houve a inclusão na Escritura de um bem ou direito sequer a ser produzido em comum e partilhado pelo casal.

Com isso, os pagamentos efetuados foram realizados por mera liberalidade do Recorrente e não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, por falta de previsão legal. Inteligência do art. 4º, II, da Lei 9.250/1995 e do art. 78 do Regulamento do Imposto de Renda RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/1999.

Ademais, é inaplicável ao caso o enunciado da Súmula CARF n.º 98, pois as regras contidas no direito de família, regentes do tema, têm como finalidade resguardar o sustento (alimentação) daquelas pessoas que, em virtude de um vínculo de parentesco, cônjuge ou companheiro, diante de um fato jurídico, seja ele o divórcio ou a dissolução da união estável, ficam em situação de vulnerabilidade.

A pensão alimentícia descrita na norma é, por uma interpretação lógica e sistemática jurídica, a decorrente de uma obrigação legal e não a decorrente de mera liberalidade.

Dessa forma, subsiste a infração de Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial na integralidade, por conseguinte.

E, ainda, não há que se falar em *bis in idem*, pois a eventual inclusão, nas DIRPF de outro contribuinte, de rendimentos transferidos a título de pensão alimentícia considerada **não dedutível**, que veio a ser detectada pela Fazenda Pública em procedimento fiscal, não tem o condão de retirar a responsabilidade do ora impugnante pelas infrações por ele cometidas à legislação tributária.

Ademais, por hipótese, considerando-se que os valores foram transferidos por liberalidade, deveriam sim ser informados nas DIRPF dos recebedores, nas rubricas adequadas, conforme a natureza dos rendimentos auferidos, a menos que a legislação afastasse a obrigatoriedade da entrega. Se eventual e impropriamente foram levados à tributação, poderão ser questionados administrativa e judicialmente pelos próprios contribuintes interessados, no prazo e na forma da legislação em vigor.

Dessa forma, sem razão ao sujeito passivo.

4.5. Dedução Indevida de Despesas com Instrução.

De acordo com o que consta no Auto de Infração (e-fls. 126 e ss), a fundamentação para a referida glosa é a seguinte:

[...] 0005 DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de despesas com instrução, pleiteadas indevidamente, conforme descrito abaixo.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1771/2012, de 20/08/2012, com ciência em 31/08/2012, o contribuinte apresenta os seguintes documentos referentes a despesas com instrução:

- Extrato de Conta Corrente emitido pela Universidade Paulista - UNIP, anos-calendário 2009 e 2010, referente à aluna Aleksandra Sampaio Barros; e
- diversos boletos bancários emitidos nos anos-calendário 2007 a 2009, referentes à aluna Aleksandra Sampaio Barros.

Diante disso, os seguintes valores foram glosados, por falta de comprovação e/ou por serem relacionados a dependentes desconsiderados das declarações sob análise:

ANO-CALENDÁRIO 2007 / EXERCÍCIO 2008

- Universidade Paulista, aluno Francisco Wellington Coelho Coutinho, R\$ 2.930,00, por falta de comprovação;
- Creche Maternal e Jardim de Infância Pequeno, aluna Carla Amanda Barbosa de Vasconcelos, R\$ 2.340,00, por falta de comprovação e por ser relacionado a dependente desconsiderado; e
- Colégio Rogacionista Pio XII, aluno Pedro Ygor Rodrigues de Vasconcelos, R\$ 2.657,00, por falta de comprovação e por ser relacionado a dependente desconsiderado.

.

ANO-CALENDÁRIO 2008 / EXERCÍCIO 2009

- Universidade Paulista, aluno Francisco Wellington Coelho Coutinho, R\$ 2.400,00, por falta de comprovação;
- Creche Maternal e Jardim de Infância Pequeno, aluna Carla Amanda Barbosa de Vasconcelos, R\$ 2.691,00, por falta de comprovação e por ser relacionado a dependente desconsiderado; e
- Colégio Rogacionista Pio XII, aluno Pedro Ygor Rodrigues de Vasconcelos, R\$ 2.880,00, por falta de comprovação e por ser relacionado a dependente desconsiderado.

.

ANO-CALENDÁRIO 2010 / EXERCÍCIO 2011

- Associação Unificada Paulista de Ensino Renovado Objetivo, aluna Aleksandra Sampaio Barros, por não terem sido pagas pelo contribuinte sob análise, por não constar na Escritura Pública o ônus das despesas com instrução e pelas demais razões expostas na infração Dedução Indevida de Pensão Alimentícia por Escritura Pública.

A decisão recorrida manteve o lançamento, externando suas razões de decidir da seguinte forma:

[...] Como já restou assentado neste Acórdão, não ocorreu a homologação das DIRPF ano-calendário 2007 a 2011, razão pela qual o Lançamento das infrações à legislação tributária é perfeitamente cabível.

No que tange à alegação da suposta subtração dos documentos comprobatórios, a questão também já foi tratada neste Acórdão, sendo inócua tal afirmação, pois somente com a comprovação dos gastos, mediante documentação hábil e idônea, é dedutível a despesa (art. 73 do Decreto 3.000/1999). Poderia o impugnante,

cape repisar, ter providenciado a segunda via da documentação comprobatória, aquela que disse ter sido extraviada, com os prestadores dos serviços e apresentá-la com a sua peça de defesa.

Não bastasse isso, em relação aos gastos com a instrução da Sra. Aleksandra Sampaio Barros, estes não poderiam ser deduzidos. Isso ocorre porque **em qualquer dos exercícios abrangidos no Lançamento** não poderia essa senhora figurar como dependente ou mesmo alimentanda, além de não constar a obrigação de pagamento de gastos com instrução da Escritura Pública. A questão da dependência e do estabelecimento de alimentos e das obrigações dele decorrentes já foi tratada também em outros itens: Dedução de Dependentes e de Pensão Alimentícia.

Subsiste, portanto, a infração de Dedução Indevida de Despesas com Instrução.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 226 e ss), o sujeito passivo alega o seguinte:

[...] 2. 5 - Impugnando a glosa das deduções de despesas médicas e despesas com instrução — (fls. 204-208), venho esclarecer que:

- A maioria dos documentos que comprovavam as mencionadas despesas dedutíveis nos anos de 2007, 2008 e 2009, não mais estão sob a minha guarda do contribuinte, por terem sido furtados, conforme se demonstra através da Comunicação de Ocorrência Policial nº 8 928/2010-1.
- Considerando, ainda, os demais documentos apresentados e a consistência das declarações de despesas dedutíveis e contribuições se demonstram, em face dos beneficiados com os pagamentos não terem apresentado qualquer discordância, além de ter havido a homologação das suas declarações de imposto de renda daqueles exercícios
- Outrossim, as despesas médicas realizadas pela minha ex-companheira, custeadas pelo plano de saúde como minha dependente, são dedutíveis, ante a pactuação civil realizada, atendendo aos ditames legais, como se demonstrou com a juntada dos documentos referentes as mencionadas despesas apresentados pelo contribuinte em maio de 2013, para que se colacionassem ao presente Processo Administrativo Fiscal 10166.730667/2012-43.

Diante da impossibilidade de apresentar os documentos produzidos na época do ano fiscal de 2007 e 2008, da apresentação de outros documentos capazes de operar deduções pertinentes, bem como ter-se apresentado **justificativa contemporânea aos fatos** e pelos dados apresentados serem compatíveis com as deduções e despesas declarados, além das pessoas jurídicas que produziram os mencionados documentos terem assumido tal rendimento. Deve a autoridade lançadora aceitar a justificativa ora referida, em respeito ao art. 11, § 3º, do Decreto-Lei n.º 5.844/43.

Requer o reconhecimento das deduções que tem direito, anulando-se o lançamento efetuado na glosa de despesas médicas e despesas com instrução.

Pois bem!

Relativamente às despesas com instrução, deve-se considerar que da base de cálculo do imposto devido poderão ser deduzidos, nas declarações de rendimentos, os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação infantil (creche e pré-escolas), ao ensino fundamental, ao ensino médio, à educação superior (graduação e pós-graduação, seja mestrado, doutorado ou especialização), à educação profissional (ensino técnico ou tecnológico) do contribuinte e **de seus dependentes**, observado o limite anual individual (Lei 9.250/1995, art. 8º, inc. II, alínea b; com redação dada pela Lei 11.482/2007).

No caso dos autos, entendo que não assiste razão ao recorrente, posto que, ao deixar de consignar provas em sua defesa o requerente assumiu o ônus da inércia e deixou de comprovar as despesas pleiteadas. O contribuinte discorda dos valores constantes do lançamento, sem, contudo, apresentar documentos hábeis a provar as alegações pretendidas. Como nada foi provado, a autuação merece ser mantida.

Ademais, conforme tratado nos tópicos anteriores, a relação de dependência não foi comprovada pelo recorrente, sendo que também por esse motivo não merece prosperar a pretensão deduzida nos presentes autos.

E, ainda, conforme também visto anteriormente, não há que se falar em decadência do crédito tributário. Ademais, a circunstância que alega não ter mais os documentos, por ter sido vítima de furto, não tem o condão de eximir ônus da prova que lhe pertence. Deveria ter zelo ao guardar os documentos ou cópia dos mesmos, bem como poderia ter juntado aos autos novos comprovantes, emitidos pelos prestadores de serviço.

Em relação aos gastos com a instrução da Sra. Aleksandra Sampaio Barros, estes não poderiam ser deduzidos, pois **em qualquer dos exercícios abrangidos no lançamento** não poderia figurar como dependente ou mesmo alimentanda, além de não constar a obrigação de pagamento de gastos com instrução da Escritura Pública, conforme tratado anteriormente.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

4.6. Do Pedido de Revisão de Declaração.

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo requer a revisão de sua declaração, alegando que, de acordo a declaração do Superior Tribunal de Justiça, o adicional de férias foi computado pela fonte pagadora como rendimento tributável, motivo pelo qual, requer a subtração do valor especificado no total de rendimentos recebidos nas declarações de ajuste anuais já processadas de 2008/2007, 2009/2008, 2010/2009 e 2011/2010, bem como a de 2012/2011 que está em processamento.

Pois bem!

Pelo que se percebe, o sujeito passivo, por meio do Recurso Voluntário, pretende a revisão de sua Declaração de Ajuste Anual, com o objetivo de retificar o recebimento de valores que entende não serem tributáveis.

Conforme tratado em sede de preliminar, entendo que não assiste razão ao recorrente, pois o pleito do contribuinte escapa ao contencioso tributário, já que, no caso em apreço, a exigência fiscal diz respeito ao procedimento interno de revisão das DAAS/2008, 2009, 2011 e 2012, o qual resultou na lavratura do Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2007, 2008, 2010 e 2011., uma vez que constatada as seguintes infrações à legislação tributária: Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial, Dedução Indevida de Dependentes, Dedução Indevida de Despesas Médicas e Dedução Indevida de Despesas com Instrução.

Dessa forma, a discussão neste contencioso administrativo está adstrita às alterações promovidas pela fiscalização nas DAAS/2008, 2009, 2011 e 2012, sendo que a pretensão do contribuinte de rever suposta incidência sobre determinadas verbas é questão alheia à exigência fiscal, constituindo, em verdade, num pedido de restituição complementar, motivo pelo qual, não há litígio a ser examinado nesta instância.

Não se insere, pois, dentre as competências regimentais do CARF a autorização para que o contribuinte possa apresentar retificadora da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física visando ao reconhecimento de isenção do imposto sobre a renda ou a inclusão de deduções não pleiteadas anteriormente.

Cabe pontuar que a impugnação apresentada em face da notificação de lançamento decorrente de infração à legislação tributária verificada no procedimento interno de revisão de Declaração de Ajuste Anual está adstrita às alterações promovidas pela autoridade lançadora na declaração entregue pelo contribuinte. Escapam ao litígio instaurado com a impugnação, não constituindo matéria cognoscível pelo órgão julgador administrativo, as questões específicas suscitadas pelo contribuinte, após o início do procedimento de ofício, referentes a valores de deduções de despesas que não foram arroladas por ocasião da confecção da declaração de rendimentos.

Dessa forma, sem razão ao sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.