



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.721687/2013-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-008.088 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de dezembro de 2020
Recorrente ODIMAR DA COSTA ALENCAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. DEDUÇÃO. PENSÃO ALIMENTÍCIA. ACORDO HOMOLOGADO JUDICIALMENTE. COMPROVAÇÃO.

A base de cálculo do imposto devido será a diferença entre as somas 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 e as deduções relativas às 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.

Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo ao ano-calendário de 2011, constituído em decorrência da dedução indevida a título de pensão alimentícia judicial, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 57.387,00, incluindo-se aí o valor do imposto suplementar, a multa de ofício de 75% e os juros de mora (fls. 12/14).

Depreende-se da leitura da *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal* constante do Auto de Infração (fls. 13) que a autoridade lançadora acabou concluindo pela lavratura do Auto com base nos motivos abaixo reproduzidos:

“Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial e/ou por Escritura Pública

Glosa do valor de R\$ *****113.877,24, indevidamente deduzido a título de Pensão Alimentícia Judicial e/ou por Escritura Pública, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Contribuinte não comprovou o efetivo pagamento da Pensão Alimentícia.

Enquadramento Legal:

Art. 8º, inciso II, alínea “f”, da Lei n.º 9.250/95; arts. 49 e 50 da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001, arts. 73, 78 e 83 inciso II do Decreto n.º 3.000/99 – RIR/99.

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal em 17.05.2013 (fls. 23) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/3 por meio da qual suscitou, em síntese, que a dedução indevida de pensão alimentícia judicial se refere aos pagamentos efetuados a título de pensão alimentícia e, portanto, são relativos à prestação de alimentos provisionais de acordo com as normas do direito de família. O contribuinte entendeu por colacionar aos autos o comprovante de rendimentos financeiros fornecidos pela fonte pagadora e sentença judicial.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 29/33, a 4ª Turma da DRJ de Belém do Pará – PA entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Exercício: 2012

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. REQUISITOS.

São dedutíveis na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos efetuados a título de pensão alimentícia, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente ou escritura pública.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, cabendo ao contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações.

ESTATUTO DO IDOSO. PRIORIDADE DE JULGAMENTO.

É assegurada prioridade na tramitação dos processos e procedimentos e na execução dos atos e diligências judiciais e administrativas em que figure como parte ou interveniente pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos, em qualquer instância.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 18.11.2014 (fls. 37) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 38/52, protocolado em 11.12.2014, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritórias formuladas.

Observo, de logo, que o recorrente continua por sustentar basicamente as seguintes alegações:

(i) Da ausência de motivação para lavratura do auto de Infração:

- Que o cerne da presente autuação gira em torno da falta de provas levantadas pela autoridade que, no caso, não juntou aos autos documentos suficientes que pudesse lastrear a desconsideração dos fatos tais quais alegados e os quais invalidariam a dedução da pensão alimentícia paga em conformidade com o acordo judicial homologado e corroborado pela declaração da alimentada;

- Que o artigo 9º do Decreto n° 70.235/72 determina que a exigência do crédito tributário e a aplicação da penalidade estejam instruídos com termos, depoimentos e laudos e demais elementos de prova, bem assim que, tratando-se a motivação um dos elementos do ato administrativo, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a descrição do fato o qual, aliás, deve vir acompanhado de provas nos termos do artigo 10, inciso III do referido Decreto n° 70.235/72, porque, do contrário, o ato apresentará vício de motivação;

- Que havia anexado aos autos (i) Ofício do Poder Judiciário e sua fonte pagadora demonstrando o desconto em folha de pagamento a título de pensão alimentícia no percentual de 70% pagos em favor da esposa e filhos menores do casal, (ii) certidão do Poder Judiciário informando que dá conta da ação de alimentos em que é autor e, por fim, (iii) termo de audiência de conciliação realizada perante o juízo competente que homologara o acordo de pensão, sendo que, por outro lado, a autoridade não apresentou nenhuma contraprova, sem contar que o argumento de inexistência de certidão de dissolução da sociedade conjugal é insuficiente, uma vez que o acordo homologado supriu completamente a necessidade de apresentação de tal documento;

- Que a alimentante comprova e declara o recebimento da prestação da pensão, o que acaba corroborando com o efetivo pagamento da pensão;
- Que de acordo com o princípio da legalidade estrita, a atividade administrativa deve ser exercida com observância rigorosa a todos os elementos e pressupostos indispensáveis à validade do ato administrativo de lançamento tributário e que, no caso, se a motivação é um dos elementos intrínsecos do ato, nas hipóteses em que a descrição dos fatos não se encontra amparada em provas, como ocorreu no caso concreto, o ato administrativo deve ser considerado nulo;
- Que a investigação acerca da ocorrência do fato gerador do imposto é dever do fisco que, aliás, deve comprovar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar, sendo que, no caso, a motivação do ato não está amparada em provas e, portanto, a nulidade do ato de lançamento deve ser declarada; e
- Que a Administração, em qualquer de suas esferas, deve observar os princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, de modo que não poderá perder de vista a necessária adequação entre os fins e os meios no sentido de que lhe é vedado a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Com base em tais alegações, o recorrente pugna pela anulação integral do auto de infração, já que restou devidamente comprovado que presta alimentos e que os respectivos valores devem ser deduzidos, bem assim que, ao final, o presente Recurso seja conhecido e provido para que o auto de infração seja cancelado.

A propósito, note-se que as alegações preliminares quanto ao suposto vício na motivação do lançamento acabam se replicando e se confundindo com as alegações de ordem meritória, sendo que, a título de informação, note-se que, quando do oferecimento da impugnação, o ora recorrente não suscitou quaisquer alegações acerca do suposto vício de motivação do lançamento e a respeito de supostas inconstitucionalidades por violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade etc., de modo que tais questões não podem ser examinadas apenas em sede de recurso voluntário, haja vista que não foram analisadas pela autoridade julgadora de 1ª instância e não foram objeto de debate.

Passemos, então, ao exame das alegações de mérito as quais, aliás, dizem respeito à comprovação do pagamento da pensão alimentícia.

Das alegações de comprovação do pagamento a título de pensão alimentícia e dos documentos juntados aos autos

De início, verifique-se que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza. Não se trata de questão irrelevante, já que, a partir da rígida repartição de competências adotada pelo nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente. Decerto que a mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acréscimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É nesse sentido que dispõem Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera¹:

“Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria da *renda-produto*, dois problemas se apresentam:

- Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”;
- Não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo).

Tampouco escapa às críticas a teoria da renda-acréscimo, apresentando, do mesmo modo, dois problemas:

- Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial;
- Não explica a tributação sobre os rendimentos brutos auferidos pelo não residente (que, via de regra, é tributado de maneira definitiva mediante retenção na fonte, sem avaliar o efetivo acréscimo patrimonial entre dois períodos).

Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.” (grifei).

Fixadas essas premissas iniciais, registre-se que, no caso, a autuação fiscal tem por objeto glosa de deduções realizadas a título de pensão alimentícia e acabou sendo fundamentada no artigo 8º, inciso II, alínea “f” da Lei n.º 9.250 de 26 de dezembro de 1995, combinado com os artigos 49 e 50 da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001, vigente à época dos fatos aqui discutidos² e artigos 73, 78 e 83, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99. Confira-se:

“Lei n.º 9.250/1995

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

[...]

II - das deduções relativas:

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, 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 n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeitos).

Instrução Normativa SRF n.º 15/2001

Pensão alimentícia

Art. 49. Podem ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do direito de família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais.

Parágrafo único. É vedada a dedução cumulativa dos valores correspondentes à pensão alimentícia e a de dependente, quando se referirem à mesma pessoa, exceto na hipótese de mudança na relação de dependência no decorrer do ano-calendário.

Art. 50. Quando a fonte pagadora não for responsável pelo desconto da pensão, o valor mensal pago pode ser considerado para fins de determinação da base de cálculo sujeita ao imposto na fonte, desde que o alimentante forneça à fonte pagadora o comprovante do pagamento.

² Confira-se que nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

§ 1º O valor da pensão alimentícia não utilizado como dedução, no próprio mês de seu pagamento, pode ser deduzido nos meses subsequentes.

§ 2º As despesas de educação e médicas dos alimentandos, quando pagas pelo alimentante em cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, são passíveis de dedução pelo alimentante na Declaração de Ajuste Anual, a título de despesa de instrução, observado o limite individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais), e a título de despesa médica, conforme os arts. 37 e 38, respectivamente.

Decreto n. 3.000/99

Título V - Deduções

Capítulo I - Disposições Gerais

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-lei 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 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-lei 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

Seção IV - Pensão Alimentícia

Art. 78. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso II).

§ 1º A partir do mês em que se iniciar esse pagamento é vedada a dedução, relativa ao mesmo beneficiário, do valor correspondente a dependente.

§ 2º O valor da pensão alimentícia não utilizado, como dedução, no próprio mês de seu pagamento, poderá ser deduzido nos meses subsequentes.

§ 3º Caberá ao prestador da pensão fornecer o comprovante do pagamento à fonte pagadora, quando esta não for responsável pelo respectivo desconto.

§ 4º Não são dedutíveis da base de cálculo mensal as importâncias pagas a título de despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

§ 5º As despesas referidas no parágrafo anterior poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração anual, a título de despesa médica (art. 80) ou despesa com educação (art. 81) (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

[...]

TÍTULO VI - BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NA DECLARAÇÃO

Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei n.º 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):

[...]

II - das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.

[...].”

Pelo que se nota, a legislação vigente à época dos fatos aqui discutidos dispunha claramente no sentido de que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação e que, portanto, as importâncias pagas a título de pensão alimentícia – esse o ponto que aqui nos interessa – em face das normas do direito de família quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo judicial podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda.

No caso em apreço, observe-se o que motivou a lavratura do Auto de Infração foi que o recorrente acabou não comprovado que os valores de R\$ 113.887,24 tais quais deduzidos teriam sido pagos à título pensão alimentícia, já que, segundo a fiscalização, o recorrente não teria apresentado a respectiva sentença judicial ou o respectivo acordo homologado judicialmente. Aliás, verifique-se que em sede de impugnação o recorrente acabou juntando os seguintes documentos:

- (i) Comprovante de rendimentos pagos e de retenção do imposto de renda na fonte realizado pela fonte pagadora Águas e Esgotos do Piauí S.A. - AGESPISA relativo ao ano-calendário 2011 (fls. 4);
- (ii) Documento referente ao recebimento de pensão alimentícia no ano-calendário 2011 em nome de Ariadene Pereira de Alencar (fls. 5)
- (iii) Ofício do Juiz de Direito da 2ª Vara de Família da Comarca de Teresina - PI determinando à fonte pagadora Água e Esgotos do Piauí S.A. - AGESPISA o desconto em folha de pagamento a título de pensão alimentícia em favor da esposa e dos filhos menor do casal no percentual de 70% dos vencimentos do recorrente (fls. 6);
- (iv) Certidão do Poder Judiciário dando conta da ação de alimentos em que o recorrente era autor (fls. 7); e
- (v) Certidão de Termo de Compromisso de Guardiões Definitivos da 1ª Vara da Infância e da Juventude de Teresina – PI (fls. 9).

A propósito, note-se que a premissa eleita pela autoridade atuante de que o ora recorrente não teria apresentando a sentença ou o acordo homologado judicialmente que o obrigava a pagar pensão alimentícia à sua esposa e aos filhos menores do casal acabou sendo reafirmada pela autoridade julgadora de 1ª instância, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“A legislação do Imposto de Renda é bem clara ao permitir somente a dedução das importâncias efetivamente pagas a título de pensão em cumprimento de decisão judicial, acordo homologado judicialmente, ou escritura pública, ou seja, somente o valor estipulado em juízo ou por escritura pública está sujeito à dedução na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda.

O contribuinte em sua defesa traz aos autos comprovante de rendimentos, onde consta desconto de pensão alimentícia, no valor de R\$ 113.877,24. No entanto, não foi anexados autos decisão judicial, acordo homologado judicialmente ou escritura pública que respaldem a dedução de tais pagamentos a título de pensão alimentícia na declaração de ajuste anual.

[...]

Conforme já citado nos autos não consta a decisão judicial/acordo homologado judicialmente que determinou o pagamento de pensão alimentícia. Ademais, é de se ressaltar que em se tratando de sociedade conjugal, a dedução somente se aplica, quando o provimento de alimentos for decorrente da dissolução daquela sociedade. Tal situação não restou comprovada nos autos.

O *caput* do art. 78 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) permite a dedução da importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais, que não se configura no valor pago pelo contribuinte a seus filhos.

[...]

Diante dos fundamentos até aqui apresentados, entende-se que, para fins da dedução da base de cálculo do IRPF, de que tratam os arts. 4º, inciso II, e 8º, inciso II, alínea “f”, ambos da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com a redação dada pelo art. 21 da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, e, tendo em vista o disciplinamento contido a Instrução Normativa n.º 15, de 6 de fevereiro de 2001, tratando-se de sociedade conjugal, a dedução somente se aplica quando o provimento de alimentos a título de prestação de alimentos provisionais ou a título de pensão alimentícia for decorrente da dissolução daquela sociedade que não restou comprovado no presente caso. Dessa forma, é de se manter a glosa.”

Em sede recursal, o recorrente acabou entendendo por juntar, ainda, (i) Certidão do Poder Judiciário do Estado do Piauí – PI dando conta que a Ação de Alimentos de n.º 2325/95 em que o Sr. Odimar da Costa Alencar, ora recorrente, e a Sra. Ariádene Pereira Alencar eram partes havia sido julgada em 03.05.1995 e encontrava-se arquivada (fls. 60), (ii) Petição inicial em que o recorrente dispôs que estaria abandonando o lar conjugal e, portanto, ao assumir o ônus financeiro da manutenção da família, destinaria 70% dos seus rendimentos como cumprimento de obrigação alimentar (fls. 61/62) e (iii) Termo de Audiência de Conciliação realizada perante o Juiz de Direito da 2ª Vara de Família da Comarca de Teresina – PI em que as partes pactuaram e celebraram acordo no que diz respeito ao valor da pensão alimentícia devida, de modo que, ao final, o acordo restou homologado por sentença pelo referido Juízo (fls. 64).

Nesse contexto, note-se que, ao menos aparentemente, a análise da documentação juntada aos autos não reivindica maiores digressões e/ou complexidades e muito menos no que diz respeito à juntada dos documentos supracitados apenas em sede recursal, sendo que a compreensão desse último ponto em específico demanda a análise do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto n.º 70.235/72.

Pois bem. Verifique-se, de plano, que o artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o sujeito passivo deve apresentar documentos hábeis e idôneos que possam comprovar suas alegações no momento do oferecimento da impugnação, sob pena de não poder fazê-lo posteriormente em decorrência da preclusão processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.” (grifei).

Com a introdução do parágrafo 4º no artigo 16 do Decreto n. 70.235/72, o momento processual para juntada de prova documental foi restringido à ocasião da impugnação sob pena de preclusão, o que significa dizer que o contribuinte, em princípio, não poderá juntar qualquer outro documento posteriormente a menos que comprove quaisquer das hipóteses excepcionais ali elencadas.

Competindo à própria administração impulsionar o processo até seu ato-fim por força do princípio da oficialidade, é de se reconhecer que o processo administrativo fiscal corresponde a uma sequência ordenada de atos que são desenvolvidos com vistas à decisão final. Para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado a lei fixa o espaço máximo dentro dos quais os atos processuais devem ser validamente praticados, quer seja em relação à autoridade fazendária, quer seja quanto aos contribuintes. Com ou sem colaboração das partes, a relação processual segue sua marcha procedimental em razão de imperativos jurídicos lastreados precipuamente no mecanismo dos prazos. É por isso mesmo que o Decreto n. 70.235/72 prescreve que a concentração dos atos probatórios deve ocorrer em momentos pré-estabelecidos.

Aliás, o próprio princípio do devido processo legal manifesta-se por meio de princípios outros que vão além do princípio da verdade material. Porque o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. É aí que o instituto da preclusão apresenta-se como figura indispensável ao devido processo legal, diferentemente dos que querem alguns quando afirmam que a preclusão revela-se incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com o princípio da verdade material.

E nem se diga que a apresentação de alegações e documentos pode ser realizada até a tomada da decisão administrativa por força do artigo 38 da Lei n. 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal), porque ainda que tal dispositivo normativo estabeleça um prazo mais amplo do que aquele prescrito pelo Decreto n. 70.235/72, a lei geral apenas será aplicada subsidiariamente aos processos regulados por lei específica³. E, aí, considerando que o Decreto n. 70.235/72 é lei específica, decerto que prevalecerá sobre a norma geral, já que nos quadrantes da hermenêutica um dos critérios que visa eliminar conflitos aparentes de normas é

³ É nesse sentido que prescreve o próprio artigo 69 da Lei n. 9.784/99: "Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei."

que a lei especial anula uma lei mais geral ou, ao menos, subtrai uma parte material da norma para submetê-la a uma regulamentação diferente.

O próprio artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 elenca hipótese em que a norma ali prescrita é flexibilizada, de modo que a prova documental poderá ser apresentada após a formalização da peça impugnativa quando (i) o contribuinte tenha demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Em comentários ao artigo 16, § 4º, “c” do Decreto n. 70.235/72, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴ dispõem o seguinte:

“É também possível legalmente apresentar provas que se destinem a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidos aos autos. É muito comum serem apresentados novos elementos de convicção apurados em decorrência de diligências ou perícias promovidas após a impugnação, tanto na primeira como na segunda instância. Cabe ressaltar que as diligências solicitadas, na maioria pelos julgadores, visam esclarecer dúvidas suscitadas nos autos ou esclarecer pontos obscuros. Há quem afirme que, se o julgador pode solicitar documentos a qualquer momento, o contribuinte, por essa mesma razão, também poderia espontaneamente juntá-los a qualquer tempo sem a ocorrência da figura da preclusão. Se, inclusive de ofício, o julgador administrativo pode determinar a produção da prova até o julgamento do processo, com muito mais razão deveria acolher qualquer requerimento probatório até a tomada da decisão.

Não nos parece acertado esse entendimento. A um porque, para o julgador não se aplicam as regras de preclusão previstas para o contribuinte, a quem - julgador - as regras do PAF lhe confere o direito de converter o julgamento em diligência quando houver necessidade de introduzir novos elementos formadores de convicção. A dois porque o resultado de uma diligência fiscal pode produzir o efeito de convencer, sensibilizar ou colocar em dúvida, a autoridade aplicadora da lei tributária, com competência legal para reexaminar o lançamento tributário. A três porque a autoridade julgadora deve, nos termos do RICARF/09, artigo 49, dentre outras coisas, observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio.”

Muito embora o artigo 16, § 4º, “c” do Decreto n. 70.235/72 seja comumente compreendido no sentido de que deve ser aplicado às hipóteses em que novos elementos de convicção consubstanciados em novos fatos ou novas razões são posteriormente trazidos aos autos em decorrência de diligências ou perícias promovidas após a impugnação, parece-me razoável considerar que a melhor interpretação do dispositivo normativo em voga não se resume a tanto.

Em outras palavras, entendo que o artigo 16, § 4º, alínea “c” do referido Decreto nº 70.235/72 comporta a apresentação de provas em sede recursal as quais destinem a corroborar os fatos discutidos nos autos que, sob o entendimento valorativo da autoridade julgadora de 1ª instância, não restaram devidamente atestados. A rigor, entendo que os documentos juntados aos autos em sede recursal dizem respeito aos fatos discutidos e, principalmente, às alegações que já haviam sido levantadas em sede de impugnação e, portanto, foram juntados apenas no sentido de

⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

afastar quaisquer dúvidas sobre os fatos discutidos e, sobretudo, no escopo de facilitar a realização da valoração dos fatos e provas por parte da autoridade julgadora de 2ª instância.

O artigo 29 do Decreto n. 70.235/72⁵ bem dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova. E, aí, é de se reconhecer que a autoridade poderia muito bem determinar a conversão do julgamento do caso em diligência para que o recorrente pudesse acostar aos autos a própria Sentença judicial ou o respectivo acordo homologado judicialmente.

Trata-se, aliás, do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, de modo que a própria autoridade julgadora poderá determinar a realização de diligências que entender necessárias, não se cogitando aí da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide. É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁶:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, de modo que não existe, aqui, limitação relativamente às provas que podem ser produzidas. Mas, de fato, saliente-se que o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos. Decerto que a autoridade não pode produzir provas sobre fatos distintos daqueles postos à sua apreciação e que não tenham sido requeridas pelos interessados, sob pena de nulidade da decisão. A autuação de ofício do julgador é no sentido de poder complementar ou obter esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos, restando-se concluir, portanto,

⁵ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

⁶ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

que a busca pela verdade material não autoriza que o julgador possa substituí-las em desacordo com os fatos discutidos ou possa substituir os interessados na produção de provas⁷.

De todo modo, penso que a juntada dos respectivos documentos em sede recursal se enquadra na hipótese do artigo 16, § 4º, “c” do Decreto n. 70.235/72, porque, ainda que o ora recorrente tenha, em sede de impugnação, colacionado aos autos os documentos que, no seu entendimento, seriam mais que suficientes para comprovar suas alegações no que diz com a deduções dos valores referentes aos pagamentos de pensão alimentícia decorrentes do acordo judicial, a autoridade julgadora de 1ª instância acabou entendendo que os respectivos documentos juntados não teriam força probatória suficiente para atestar a veracidade das alegações tais quais formuladas.

E, aí, é de se reconhecer que o recorrente estava, de fato, obrigado por força de acordo homologado judicialmente pelo Juízo da 2ª Vara De Família de Teresina – PI a pagar pensão alimentícia a ex-esposa e aos filhos menores do casal, conforme se verifica do Termo de Audiência de Conciliação de fls. 64.

A título de complementação, é bem verdade que o Comprovante de rendimentos pagos e de retenção do imposto de renda na fonte realizado pela fonte pagadora Águas e Esgotos do Piauí S.A. - AGESPISA relativo ao ano-calendário 2011 (fls. 4) e o Ofício do Juiz de Direito da 2ª Vara de Família da Comarca de Teresina - PI determinando à fonte pagadora Água e Esgotos do Piauí S.A. – AGESPISA o desconto em folha de pagamento a título de pensão alimentícia em favor da esposa e dos filhos menor do casal no percentual de 70% dos vencimentos do recorrente (fls. 6) apresentam, no meu entendimento, força probatória um tanto robusta e mais que suficiente para comprovar a legalidade das deduções tais quais realizadas.

Por fim, entendo que o conjunto probatório acostado aos autos é um tanto robusto e bem comprova que o recorrente estava obrigado a pagar pensão alimentícia a ex-esposa e aos filhos menores do casal, de modo que as deduções tais quais realizadas no ano-calendário de 2011 e objeto da presente autuação foram realizadas regularmente nos termos do artigo 8º , inciso II, alínea “f” da Lei nº 9.250/1995 e artigos 78 do Decreto nº 3.000/99 e 49 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001, vigente à época dos fatos aqui discutidos.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

⁷ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.