



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

Processo nº 10665.000179/2009-81
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.832 – 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2019
Matéria DEDUÇÕES - DEPENDENTES - SOGRA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARLOS ALBERTO BARRETO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

DEDUÇÃO. DEPENDENTES. SOGROS. DECLARAÇÃO EM CONJUNTO.

O sogro/sogra não pode ser considerado como dependente na Declaração Anual de Ajuste, salvo se tratar-se de declaração em conjunto, na qual seu filho/filha figure como dependente/declarante, e desde que o sogro/sogra não aufera rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual nem esteja declarando em separado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que lhe negou provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Miriam Denise Xavier (suplente convocada) e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, acrescido de juros de mora e multa de ofício, tendo em vista a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, deduções indevidas de dependentes e de despesas médicas.

O lançamento foi mantido em Primeira Instância, razão pela qual o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 19/11/2013, prolatando-se o Acórdão nº 2802-002.595 (e-fls. 168 a 177), assim ementado:

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

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

*LANÇAMENTO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE.
INOCORRÊNCIA.*

Rejeita-se a alegação de nulidade do lançamento, pois o ato administrativo demonstrou adequadamente a matéria tributável, os respectivos fatos e períodos, mormente quando a defesa do contribuinte reforça o entendimento de que teve pleno conhecimento da imputação fiscal.

IRPF. DEDUÇÃO. DEPENDENTES. SOGROS.

Os pais do cônjuge (sogros) podem ser considerados dependentes, desde que não incidam em qualquer vedação legal e o cônjuge não apresente rendimentos em declaração em separado.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS INFORMADOS EM DIRF POR DIVERSAS FONTES PAGADORAS. POSSIBILIDADE DA PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE CUJA AUSÊNCIA LEGITIMA O LANÇAMENTO.

As informações constante de Declarações de Rendimentos Pagos e Retenção na Fonte - DIRF emitidas por três fontes pagadoras distintas para três pessoas distintas o contribuinte e seus dependentes é prova de omissão de rendimentos que não pode ser elidida com mera menção da proibição de exigência de prova negativa.

DESPESAS MÉDICAS. RECIBO QUE NÃO IDENTIFICA O PACIENTE. IMPOSSIBILIDADE DE AFERIR REQUISITO LEGAL. DEDUÇÃO NÃO ADMITIDA.

A falta da identificação do beneficiário do serviço impede que seja verificado se o beneficiário foi o contribuinte ou um dependente seu nos termos do inciso II do §2º do art. 8º da lei 9.250/1995, o que impede que se admita a dedução.

DESPESAS MÉDICAS. ONEROSIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual restringe-se aos pagamentos efetuados pelo sujeito passivo no ano-calendário, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, na falta de comprovação de que o sujeito passivo arcou com o pagamento, e sim que foram pagas por terceiros, as despesas não são dedutíveis.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Recibos emitidos por profissionais da área de saúde com observância aos requisitos legais são documentos hábeis para comprovar dedução de despesas médicas, salvo quando comprovada nos autos a existência de indícios veementes de que os serviços consignados nos recibos não foram de fato executados ou o pagamento não foi efetuado. In casu, no lançamento foram apontados indícios fortes e suficientes em desfavor da presunção de veracidade e idoneidade dos recibos.

Recurso provido em parte."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para tão somente restabelecer a dedução de dependente nos ano-calendário 2004 e 2005, nos termos do voto do relator."

O processo foi encaminhado à PGFN em 27/11/2013 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 178) e, em 06/12/2013, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 179 a 187 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 188), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir as **condições para que sogra seja considerada como dependente**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 09/05/2016 (e-fls. 189 a 192).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- a única hipótese de considerar-se sogra como dependente ocorre quando o seu filho ou filha auferir rendimentos, está obrigado a apresentar declaração e opta por declarar em conjunto com o cônjuge;
- ao se referir aos "pais", à evidência, a lei admite como dependentes os pais do Contribuinte, e não os pais do seu cônjuge;
- por isso não merece prevalecer a interpretação no sentido de que, estando o cônjuge na declaração como dependente, seria possível a inclusão da sogra;
- caso a declaração fosse conjunta, com o cônjuge tendo rendimentos tributáveis, seria possível a inclusão da sogra, mas não com base na relação de afinidade, mas na própria relação de filiação mantida com um dos cônjuges;
- nesta hipótese, não é no papel de sogra que a pessoa é incluída como dependente, mas como mãe, nos termos do inciso VI, do art. 35, da Lei nº 9.250, de 1995;

- por mais que se defenda a justiça de tal dedução, quando efetivamente a sogra seja sustentada pelo genro, o fato é que tal conclusão seria pautada em um juízo de equidade, sendo certo que o emprego desta não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (art. 108, § 2º, do CTN);

- como verificado na hipótese, se o titular (no caso a esposa do Contribuinte autuado) não possui renda tributável, inexistente sustentação à dedução do seu dependente (sogra);

- a dedução seria cabível, portanto, se o casal apresentar a Declaração de Rendimentos em conjunto; se a sogra do contribuinte não tenha rendimentos; se o outro cônjuge, no ano calendário, possuía rendimentos tributáveis;

- tais pressupostos não foram verificados no processo justamente porque a cônjuge do contribuinte não apresentou declaração em conjunto e não possuía rendimentos tributáveis, figurando na declaração do contribuinte como dependente.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 31/05/2016 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 195), o Contribuinte, em 14/06/2016, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 196 a 202 e interpôs o Recurso Especial de e-fls. 204 a 212.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte argumenta:

- como o próprio julgado recorrido ensina, a declaração do marido contribuinte abrange a declaração da esposa, sendo mera formalidade se a declaração desta é realizada em conjunto ou de forma individual;

- não resta dúvida de que a sogra do Contribuinte também é dependente dele, pois aquela depende financeiramente de sua filha, que por sua vez é esposa e dependente do Contribuinte;

- negar tal situação seria onerar de forma excessiva o Contribuinte, que munido de nobres sentimentos afetivos socorre seus familiares;

- o provedor da entidade familiar tem o dever de amparar os pais na velhice, cabendo ao Estado favorecer condições para que os descendentes amparem os ascendentes na velhice, independentemente de que a relação de parentesco seja oriunda de vínculo natural ou civil, uma vez que o bem-estar do idoso encontra proteção na Lei Máxima brasileira;

- neste norte, não pode o Contribuinte abster-se de acolher sua sogra como dependente; por outro lado, não pode o Estado colocar empecilhos a este amparo, devendo favorecer tal situação;

- para fins tributários, não resta dúvida de que trata-se de relação entre ascendente e descendente; relação esta que se enquadra perfeitamente no artigo 35, inciso VI, da Lei nº 9.250, de 1995, uma vez que a sogra do Contribuinte, por força dos artigos 1.593 e 1.595 do Código Civil, pode ser considerada sua mãe.

Ao final, o Contribuinte pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi negado seguimento, conforme despacho de 20/07/2017 (e-fls. 218 a 224). Cientificado do respectivo Despacho de Admissibilidade em 13/04/2018 (AR de e-fls. 248), o Contribuinte apresentou, em 18/04/2018 (documento de e-fls. 249), o Requerimento de Agravo de e-fls. 252 a 261, rejeitado conforme despacho de 06/06/2018 (e-fls. 264 a 269).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, tendo em vista a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, deduções indevidas de dependentes e de despesas médicas, referente aos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008.

O apelo visa rediscutir as **condições para que a sogra seja considerada como dependente, nos anos-calendário de 2004 e 2005**.

O art. 35 da Lei nº 9.250, de 1995, contém o rol exaustivo dos dependentes para o Imposto de Renda:

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. (grifei)

Assim, constata-se que desse rol exaustivo não consta a figura dos sogros, portanto eles não podem ser considerados como dependentes.

Por outro lado, como responsável por determinar a forma e condições de apresentação da Declaração de Ajuste Anual, a Receita Federal sempre permitiu que, na constância da sociedade conjugal, quando os dois cônjuges/companheiros estão obrigados a apresentar a Declaração de Ajuste Anual, possam fazê-lo em conjunto. É o que consta de forma claríssima no art. 8º, do RIR/1999:

Art. 8º Os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, da atividade rural e das pensões de que tiverem gozo privativo.

(...)

§3º O cônjuge declarante poderá pleitear a dedução do valor a título de dependente relativo ao outro cônjuge.” (grifei)

Dessas duas normas decorre a conclusão de que um cônjuge/companheiro pode figurar da declaração do outro cônjuge/companheiro apenas em duas situações, mutuamente excludentes:

- apenas como dependente, por força do art. 35, incisos I ou II, da Lei nº 9.250, de 1995; ou

- como declarante e dependente, mediante a utilização da prerrogativa concedida pelo art. 8º, do RIR/1999.

Claro está que a opção pela declaração em conjunto não poderia retirar direitos que o declarante teria se apresentasse a declaração em separado, por isso mesmo lhe é garantido o direito de ter como dependentes os pais, sempre nas condições estabelecidas no art. 35, inciso VI, da Lei nº 9.250, de 1995.

Nesse caso, quando se trata dos pais daquele cônjuge/companheiro que figurou na declaração em conjunto como declarante/dependente, obviamente que cria-se uma situação de aparente ilegalidade, já que, a rigor, aqueles dependentes são sogros do declarante em nome do qual é apresentada a declaração. Porém a aparência de ilegalidade é facilmente dissipada, já que esses dependentes figuram naquela declaração em conjunto não como sogros do declarante que apresenta a declaração, mas sim como pais do declarante/dependente.

Justamente para esclarecer essa situação peculiar, a edição "Perguntas e Respostas" ("Perguntão"), elaborada anualmente pela Receita Federal, assim explica:

"082 - Quem é considerado declarante em conjunto?

Somente é considerado declarante em conjunto o cônjuge, companheiro ou dependente cujos rendimentos sujeitos ao ajuste anual estejam sendo oferecidos à tributação na declaração apresentada pelo contribuinte titular.

083 - *Cônjuge e filho podem apresentar a declaração de rendimentos em conjunto ou, sem apresentá-la, ficar na condição de dependente do declarante?*

Sim. Porém, somente é considerada declaração em conjunto aquela em que estejam sendo oferecidos à tributação rendimentos sujeitos ao ajuste anual do cônjuge ou filho, desde

que este se enquadre como dependente, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.

A declaração em conjunto supre a obrigatoriedade da apresentação da declaração a que porventura estiver sujeito o cônjuge ou filho dependente para fins do Imposto sobre a Renda.

(...)

339 - A sogra ou sogro podem ser considerados dependentes na declaração do genro ou nora?

De acordo com a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 35, os pais podem ser considerados dependentes na declaração dos filhos, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual (R\$ 22.847,76).

O sogro ou a sogra não podem ser dependentes, salvo se seu filho ou filha estiver declarando em conjunto com o genro ou a nora, e desde que o sogro ou a sogra não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual (R\$ 22.847,76), nem estejam declarando em separado." (grifei)

Assim, entende esta Conselheira que as decisões que admitem a dependência de sogros, sem que haja declaração em conjunto dos cônjuges/companheiros, ou seja, fora das condições legalmente estabelecidas, caracterizam-se como *contra legem*, já que:

- alargam indevidamente a relação *numerus clausus* do art. 35, da Lei nº 9.250, de 1995, que nunca previu a figura do sogro;

- alargam indevidamente o conceito histórico do Imposto de Renda Pessoa Física, que é o conceito de declaração em conjunto, com a prerrogativa de que um dos cônjuges/declarantes figure como dependente.

Importa salientar que as decisões que vêm admitindo os sogros como dependentes, sem que haja declaração em conjunto, em momento algum enfrentam os dispositivos legais ora tratados, utilizando argumentos tais como o fato de o genro/nora, ao arcar com o cônjuge/companheiro dependente, sem rendimentos, tem de arcar também com as despesas referentes aos pais deste. Ora, o declarante pode arcar com o sustento de quem bem entender, sem que o respectivo custo seja necessariamente transferido aos cofres públicos. O que se quer dizer é que há que separar aquilo que é direito legalmente reconhecido, do que é mera liberalidade. O argumento aqui vergastado contraria frontalmente o art. 35, da Lei nº 9.250, de 1995.

Outro argumento constante é no sentido de que, uma vez que o cônjuge/companheiro sem rendimentos figura como dependente na declaração do genro/nora, esta declaração passa a ser automaticamente "em conjunto". Tal afirmação faz tábula rasa do art. 8º do RIR/1999, que traz o conceito técnico de "declaração em conjunto", e neste não se inclui a declaração em que o cônjuge/companheiro figura apenas como dependente, e não como declarante/dependente.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Declaração de Voto

Divergi do bem articulado voto da i. Relatora e entendo relevante externar as razões dessa discordância, o que faço por meio desta Declaração de Voto.

Entendeu a Relatora, com razão, que sogro ou sogra não são dedutíveis como dependentes, mas somente os pais, nos limites e condições estabelecidos em lei; reconheceu, todavia, que a apresentação de declaração em conjunto viabiliza tal dedução, na condição de pais de um dos declarantes em conjunto. Entendeu a Relatora, todavia, que somente se configura a declaração em conjunto quanto ambos os cônjuges declaram rendimentos e que, na hipótese de um dos cônjuges não declarar rendimentos próprios, este figuraria na declaração como mero dependente. Aí o meu ponto de discordância.

Primeiramente, não há nada na legislação tributária que corrobore essa interpretação. É certo que a legislação prevê que, no caso de declaração em conjunto devem, necessariamente, ser declarados os rendimentos de ambos os cônjuges. Isso, todavia, não significa que, se ambos os cônjuges não auferiram rendimentos, não se trata de declaração em conjunto. Na declaração em conjunto é obrigatória a declaração dos rendimentos de ambos os cônjuges, mas somente se estes auferiram rendimentos.

A partir da Constituição de 1988, houve sensível mudança no *status* daquilo que se define como sociedade conjugal. Antes existia a figura do cabeça do casal e essa distinção também se expressava na legislação do Imposto de Renda. Por essa época, por exemplo, a regra era a declaração em conjunto, ou seja, apenas o cabeça do casal apresentava declaração de rendimentos, figurando o outro cônjuge como dependente. A declaração em separado era apenas uma opção sujeita, inclusive, a certas restrições. Veja-se, por exemplo, o art. 67, do Decreto nº 5.844, de 1943:

Art. 67. Na constância da sociedade conjugal, os cônjuges deverão fazer declaração conjunta de seus rendimentos, inclusive os do trabalho ou das pensões de que tiverem o gozo privativo.

§ 1º Se o regime fôr o da separação de bens, é facultado a qualquer dos cônjuges apresentar declaração em separado relativamente aos rendimentos próprios. (Incluído pela Lei nº 154, de 1947)

§ 2º É facultado, também, a qualquer dos cônjuges, no regime de comunhão de bens, apresentar declaração em separado relativamente aos rendimentos do trabalho, bem como dos provenientes de bens gravados com as cláusulas de incomunicabilidade, inalienabilidade e impenhorabilidade. (Incluído pela Lei nº 154, de 1947)

Como a Constituição de 1988, como dito, a situação mudou. O art. 267, § 5º definiu que “os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher.” E na esteira dessa nova diretriz constitucional, o Código Civil de 2002 consagrou as idéias de igualdade e co-responsabilidade dos cônjuges. Confira-se:

Art. 1.511. O casamento estabelece comunhão plena de vida, com base na igualdade de direitos e deveres dos cônjuges

Art. 1.565. Pelo casamento, homem e mulher assumem mutuamente a condição de consortes, companheiros e responsáveis pelos encargos da família.

A legislação do Imposto de Renda também passou a refletir essa mudança. A anacrônica figura do cabeça do casal deixou de existir e a apresentação da declaração em conjunto, que antes era uma regra, passou a ser opção dos cônjuges. É o que reza o art. 8º, do RIR/99:

Art. 8º Os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, da atividade rural e das pensões de que tiverem gozo privativo.

(...)

§3º O cônjuge declarante poderá pleitear a dedução do valor a título de dependente relativo ao outro cônjuge.” (grifei)

Portanto, agora a regra é a declaração em separado, com cada cônjuge apresentando sua própria declaração, quando obrigado, facultada a apresentação de uma única declaração pelo casal. No caso de opção pela declaração em conjunto, pode ser pleiteada a dedução de valor, a título de dependente, relativo ao outro cônjuge. Isto é, pode ser deduzido valor correspondentes, presumivelmente, a gastos pessoais da própria pessoa, como ocorre, por exemplo, no caso de filhos. Daí se afirmar que, no caso de um dos cônjuges não ter tido rendimentos este figurar como mero dependente, desqualificando a declaração em conjunto, é um passo largo, que, a meu juízo, além de representar uma restrição não prevista em lei, afronta o conceito pós-Constituição de 1988 de sociedade conjugal. Essa interpretação confere ao cônjuge o mesmo status que os filhos ou menor pobre ou outro tipo de dependente. E não é. O cônjuge é sócio - sociedade conjugal – vivendo em “comunhão plena de vida”, “responsáveis pelos encargos da família”. Não é jamais dependente, apenas a lei autoriza, no caso de declaração em conjunto, a dedução de valor a título de dependente.

A forma como os casais vão produzir ou dividir os encargos da família é assunto privado. Poderão optar por ambos os cônjuges proverem renda para a família, mas também poderão optar por apenas um dos cônjuges exercer atividade remunerada, como sói acontecer, e uma ou outra opção não poderia interferir na regra de incidência da norma tributária, alterando, por exemplo, no caso da segunda opção, o *status* do cônjuge que não tem renda própria de declarante em conjunto para mero dependente.

Ora, não sendo a declaração de rendimentos próprios por ambos os cônjuges condição para a caracterização da declaração em conjunto, como penso que não é, o fato é irrelevante para determinar ou não a possibilidade de dedução dos pais (ou sogro/sogra) como dependentes, conforme autoriza a legislação tributária.

Anoto, por fim, que essa posição já foi vencedora neste Colegiado noutros tempos, embora, em julgados recentes tenha esposado a tese defendida pela Relatora. Cito como exemplo o Acórdão nº 9202-004.649, proferido na Sessão de 25 de novembro de 2016, de relatoria do Conselheiro Gerson Macedo Guerra:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF.

Exercício: 2001.

IRPF. DEDUÇÃO. DEPENDENTES. SOGROS. Sogro ou sogra, desde que não aufera rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal, pode figurar como dependente na declaração de imposto de renda do genro, quando cônjuge ou companheira deste esteja igualmente incluída na referida declaração.

No mesmo sentido foram os seguinte julgados: Acórdão nº 9202-004.406, proferido na Sessão de 25 de agosto de 2016 e Acórdão nº 9202-002.882, proferido na Sessão de 11 de setembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa