



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

Processo nº 11077.000230/2005-14
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.834 – 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2019
Matéria DEDUÇÕES - DEPENDENTES - SOGRA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SÉRGIO RICARDO DE ALBUQUERQUE FREIRE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

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, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente processo trata de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2002, 2003 e 2004, acrescido de juros de mora e multa de ofício, tendo em vista a apuração de deduções indevidas de dependentes, de despesas médicas e de despesas com instrução.

As glosas foram mantidas em Primeira Instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 18/09/2012, prolatando-se o Acórdão nº 2202-02.004 (e-fls. 114 a 124), assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

Ementa:

DEDUÇÕES. DESPESAS COM DEPENDENTES. SOGRO OU SOGRA SOGRO /SOGRA. 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.

ADICIONAL OU GRATIFICAÇÃO NATALINA – LEI nº 8.852, de 1994

A Lei nº 8.852, de 1994, não outorga isenção nem enumera hipóteses de não incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. (Súmula CARF nº 68)."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos do relator para restabelecer a dedução de dependentes."

O processo foi encaminhado à PGFN em 27/09/2012 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 125) e, em 28/09/2012, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 126 a 138 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 165), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir as **condições para que a sogra seja considerada como dependente**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 13/04/2016 (e-fls. 166 a 169).

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

- observa-se que sogro e sogra não são dependentes de genro/nora, por absoluta falta de previsão legal;

- outrossim, embasados nestes conceitos e de acordo com as normas legais, tem-se que sogro e sogra podem figurar como dependentes, quando não auferirem rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual e não apresentarem Declaração de

Ajuste Anual em separado, o seu filho ou filha possuir rendimentos tributáveis, o seu filho ou filha fizer declaração em conjunto com o cônjuge;

- para que os sogros possam ser considerados dependentes na declaração do genro ou nora, seu descendente tem que ter auferido rendimentos no ano-calendário e declarado estes rendimentos em conjunto com seu cônjuge, visto que os pais não podem ser dependentes de descendente que não possua rendimento para suportar os gastos advindos da relação de dependência;

- não há previsão para que o declarante possa deduzir o valor a título de dependente relativo ao outro cônjuge quando não apresente declaração em conjunto;

- ademais, deixa claro o *caput* do art. 8º, que o cônjuge deve ter oferecido, na referida declaração em conjunto, rendimentos à tributação e não apenas o declarante;

- como a esposa do declarante não ofereceu rendimentos à tributação nos anos-calendário a que se refere o lançamento, ela não teve capacidade financeira para manter a mãe como sua dependente;

- inexistindo a relação de dependência entre mãe e filha, não é possível que a sogra do autuado figure como dependente na Declaração de Ajuste Anual conjunta.

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

Cientificado, o Contribuinte quedou-se silente (e-fls. 174).

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. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, tendo em vista a glosa de dedução de dependentes, de despesas médicas e de despesas com instrução, referente aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003.

O apelo visa rediscutir as **condições para que a sogra seja considerada como dependente**.

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, 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.

No presente caso, não se trata de declaração em conjunto, já que a cônjuge do Contribuinte não auferiu rendimentos, figurando na Declaração de Ajuste Anual apenas como dependente. Assim, deve ser restabelecida a glosa da dedução com dependentes, no que tange a Palmira Barbosa Godoy Alvira, sogra do Contribuinte, nos exercícios de 2002, 2003 e 2004.

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

Processo nº 11077.000230/2005-14
Acórdão nº **9202-007.834**

CSRF-T2
Fl. 182
