



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.003174/2004-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.485 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2020
Recorrente ILTON DA CRUZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2000

IRPF. DEDUÇÃO INDEVIDA. DESPESA COM INSTRUÇÃO. CURSO DE IDIOMAS

A legislação não permite a dedução de despesas com curso de línguas da base de cálculo do IRPF.

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.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. POSSIBILIDADE.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade da prestação dos serviços de saúde e dos correspondentes pagamentos.

Tendo a fiscalização não aceitado a dedução por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem a confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos o conselheiro Rayd Santana Ferreira (relator) que dava provimento parcial para restabelecer a dedução com a dependente Elia Aguilheira Romagnoli e a despesa médica, no ano-calendário 1999, no montante de R\$ 21.550,00. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite e Virgílio Cansino Gil que davam provimento parcial apenas para

restabelecer a dedução com a dependente Elia Aguilheira Romagnoli. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

ILTON DA CRUZ, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, Acórdão nº 10-35.507/2011, às e-fls. 190/194, que julgou procedente em parte o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente das deduções indevidas com dependentes, despesas médicas e instrução, em relação aos exercícios 2000 e 2001, conforme peça inaugural do feito, às fls. 03/05, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração lavrado nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente dos seguintes fatos geradores:

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE

Efetamos a glosa de deduções com dependentes, pleiteadas indevidamente, conforme relatório em anexo.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme relatório em anexo.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO

Glosa de deduções com instrução, pleiteadas indevidamente, conforme relatório em anexo.

O Relatório Fiscal traz o seguinte:

(...)

A intimação foi recebida por via postal em 25/09/2003, conforme Aviso de Recebimento, assinado por Fabrizio R. Cruz, filho do fiscalizado (AR juntado ao processo do qual o presente relatório faz parte).

Não tendo havido desde então manifestação, por parte do contribuinte, em relação à intimação fiscal, deixaram de ser comprovados os pagamentos correspondentes às deduções pleiteadas nas declarações de rendimentos dos anos-calendário 1999 e 2000.

(...)

3.1 - Dedução de despesas médicas pleiteada indevidamente

Foram pleiteados pelo fiscalizado, a título de dedução de despesas médicas, os valores de R\$ 28.022,22, na declaração de rendimentos do ano-calendário 1999, e de R\$ 22.203,00, no ano-calendário 2000.

Face à ausência de comprovação dos pagamentos, pelo não atendimento à intimação desta fiscalização, foram excluídas as deduções pleiteadas, recompondo-se a base de cálculo do imposto.

3.2 - Dedução de despesas com instrução pleiteada indevidamente

Foram pleiteados pelo fiscalizado, a título de dedução de despesas com instrução, os valores de R\$ 5.100,00, na declaração de rendimentos do ano-calendário 1999, e de R\$ 6.660,00, na declaração referente ao ano-calendário 2000.

Face à ausência de comprovação dos pagamentos, pelo não atendimento à intimação desta fiscalização, foram excluídas as deduções pleiteadas, recompondo-se a base de cálculo do imposto.

3.3 - Dedução de despesas com dependentes pleiteada indevidamente

Foram pleiteados pelo fiscalizado, a título de dedução de despesas com dependentes, os valores de R\$ 4.320,00, na declaração de rendimentos do ano-calendário 1999, e de R\$ 4.320,00, na declaração referente ao ano-calendário 2000.

Face à ausência de comprovação da relação de dependência, pelo não atendimento à intimação desta fiscalização, foram excluídas as deduções pleiteadas, recompondo-se a base de cálculo do imposto.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Os autos foram baixados em diligência a fim de que a empresa ALMAR ASSISTÊNCIA MÉDICA S/C LTDA fosse intimada a esclarecer a quem foram prestados os serviços médicos, a natureza dos serviços, a forma de pagamento e a contabilidade.

A Auditoria Fiscal não obteve sucesso em encontrar a pessoa jurídica, conforme depreende-se da informação fiscal de e-fls. 174/177.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre/RS entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **restabelecendo parte das deduções com despesas médicas, dependentes e instrução**, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 203/208, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, afirmando que o filho completou vinte e quatro anos apenas ao final do exercício fiscal, continuando como dependente.

Alega que a Sra. Elia Aguilheira Romagnoli, sua sogra, permaneceu como dependente até o final de sua vida.

Esclarece ter apresentado todos os comprovantes das despesas com instrução.

Em relação as despesas médicas, explicita resta comprovada por todos os documentos já ofertados.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, o contribuinte deduziu de seu imposto de renda diversas despesas médicas, além das despesas com instrução e com dependentes no decorrer do exercício sob análise. Uma vez intimado a apresentar os comprovantes de tais despesas, o autuado não o fez, ensejando as respectivas glosas e a lavratura do presente Auto de Infração.

O contribuinte afirmar ter suportado todas as despesas, anexando documentação comprobatória.

Em vista da apresentação dos documentos, os autos foram baixados em diligência a fim de que a empresa ALMAR ASSISTÊNCIA MÉDICA S/C LTDA fosse intimada a esclarecer a quem foram prestados os serviços médicos, a natureza dos serviços, a forma de pagamento e a contabilidade.

A Auditoria Fiscal não obteve sucesso em encontrar a pessoa jurídica, conforme depreende-se da informação fiscal de e-fls. 174/177.

Por sua vez, ao analisar a impugnação e documentos ofertados pelo contribuinte, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem manter em parte a ação fiscal, considerando comprovada parte das despesas médicas, bem como a relação de dependência da cónyuge e dos filhos em relação ao exercício 2000 e, por fim, as despesas com instrução do dependente Fabrizio no ano-calendário 1999.

Ainda irredimido, o contribuinte interpôs recurso voluntário, ora objeto de análise, suscitando que são dedutíveis na declaração as despesas previstas na legislação do imposto de renda, desde que sejam comprovadas por documentação hábil e idônea, conforme documentos anteriormente anexados, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Diante das peculiaridades das despesas suportadas pelo contribuinte, as quais foram glosadas pela fiscalização, mister se faz separá-las para melhor análise da demanda, como segue:

1) Despesas com instrução:

No que concerne à aludida infração, apurou-se que o contribuinte pretendeu deduzir do seu imposto de renda despesas como instrução, sem conquanto ter juntado documentos comprobatórios.

A legislação é clara em relação as deduções com instrução, conforme veremos:

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.

Art.81.Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

No presente caso, resta em litígio a despesa com instrução do filho, Fabrizzio, em relação ao ano-calendário 2000, bem como as despesas com o curso de idioma estrangeiro.

Pois bem, o ponto nodal da demanda esta centrado na idade do Sr. Fabrizzio no ano-calendário em questão, pois nos moldes do art. 77 do RIR 3.000/99 (vigente a época), os maiores de 24 anos não podem ser considerados dependentes para fins de dedução do imposto de renda, senão vejamos:

Art.77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, §3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

- 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 vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;
- IV- o menor pobre, até vinte e um 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 vinte e um 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 auferiram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;
- VII- o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §1º).

(grifamos)

Dito isto, relativamente ao exercício 2001, por ter o Sr. Fabrizzio 25 anos de idade, não pode ser considerado como dependente para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda. Assim sendo, as despesas com instrução, bem como as médicas e de dependentes, devem ser mantidas as glosas.

Especificamente quanto aos gastos com cursos de idioma, como bem decidido pela decisão de piso, esses não podem ser deduzidos a título de despesas com instrução, por não se enquadrarem no rol da legislação encimada.

2. Despesas com dependentes (sogra):

Consoante narrado, a matéria em discussão refere-se à **inclusão da sogra como dependente. No caso concreto, a cônjuge também foi declarada como dependente.**

Acerca do tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou, por meio do Acórdão n.º 9202-007.834, na sessão do dia 25 de abril de 2019.

Abaixo colaciono Declaração de Voto apresentada pelo Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, em divergência consubstanciada em posição minoritária do Colegiado, como segue:

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 corresponsabilidade 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 n.º 9202004.649, 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 seguintes julgados: Acórdão n.º 9202-004.406, proferido na Sessão de 25 de agosto de 2016 e Acórdão n.º 9202-002.882, proferido na Sessão de 11 de setembro de 2013.

O meu entendimento converge com os fundamentos expostos, razão pelo qual os adoto como razão de decidir.

Dito isto, deve ser restabelecida a dedução das despesas de dependente com a Sra. Elia Aguilheira Romagnoli.

3) Despesas médicas:

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

Lei nº 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:

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;

Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

Art 73. Todas as deduções estão sujeitas a 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).

§ 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 nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

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;

[...]

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, *in casu*, despesas médicas, deverão ser comprovadas com documentação hábil e idônea.

Na hipótese dos autos, a querela se resume em definir se os documentos (recibos) acostados para comprovação das despesas médicas do contribuinte, são hábeis, idôneos e capazes de comprovarem o efetivo pagamento de tais, uma vez terem sido pagos em espécie.

Com o fito de rechaçar a pretensão fiscal, trouxe à colação desde a ocasião da impugnação recibos dos profissionais que prestaram os serviços, argumentos e documentação aceitas em parte pelo julgador de primeira instância.

Depreende-se da decisão de piso os únicos documentos não aceitos dizem respeito a despesa com a ALMAR ASSISTÊNCIA MÉDICA S.C. LTDA, uma vez que intimada para corroborar a prestação dos serviços, bem como recebimento do valor, não foi encontrada no domicílio fiscal, nem mesmo seu sócio.

Não obstante as razões de fato e de direito das autoridades fazendárias autuante e julgadora de primeira instância, o pleito da contribuinte merece acolhimento, como passaremos a demonstrar.

O fiscal, bem como a autoridade julgadora, em nenhum momento contestou ou apontou a inidoneidade dos documentos apresentados pela contribuinte, sequer trouxe argumentos que convalidasse sua presunção, ele apenas achou por bem desconsiderar os recibos apresentados por ter sido infrutífera a diligência na prestadora.

Nesse aspecto, tenho o entendimento de que, a princípio, os recibos emitidos por profissionais legalmente habilitados e que atendam às formalidade legais são hábeis a comprovar as deduções pleiteadas, salvo comprovação de inidoneidade destes documentos.

No entanto, aprofundando ainda mais nos documentos trazidos à colação pela contribuinte, conjugada com suas razões de defesa, melhor sorte não está reservada ao fisco, senão vejamos:

Os recibos de e-fls. 46/55, emitidos pela ALMAR ASSISTÊNCIA MÉDICA S/C LTDA, preenchem todos os requisitos legais, bem como qualificação do emitente, devidamente assinado pelo diretor medico (Dr. Oswaldo Stivi Filho), a proveniência do serviço prestado e o valor.

Ademais, o contribuinte não pode ser penalizado por conta de uma diligência infrutífera na prestadora dos serviços.

Dito isto, é de restabelecer os valores pagos a ALMAR ASSISTÊNCIA MÉDICA à título de despesa médica, em relação ao ano-calendário 1999, no quantum total de R\$ 21.550,00.

Quanto as demais glosas de despesas médicas o interessado não apresentou qualquer comprovação, assim como não apresentou documentação da ALMAR para o ano-calendário 2000.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, parcialmente em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL de maneira a restabelecer as seguintes deduções: (i). com a dependente Elia Aguilheira Romagnoli; e (ii) despesas médicas, em relação ao ano-calendário 1999, no *quantum* total de R\$ 21.550,00. pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Fl. 10 do Acórdão n.º 2401-007.485 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.003174/2004-30

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier – Redatora Designada.

INTRODUÇÃO

Inicialmente, cumpre esclarecer que a divergência em relação ao voto do relator restringe-se à dedução com dependente da Sra. Elia Aguilheira Romagnoli (sogra do contribuinte) e à dedução de despesa médica com ALMAR ASSISTÊNCIA MÉDICA S/C LTDA no ano-calendário 1999, no valor de R\$ 21.550,00.

MÉRITO

DEDUÇÃO COM DEPENDENTE - SOGRA

A Lei 9.250/95, no art. 35, apresenta 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.

Vê-se que **a esposa do autuado poderia ser declarada como sua dependente**, mas o mesmo não acontece com relação à sua sogra, que não consta nas disposições de citado dispositivo legal.

Contudo, a RFB admite a apresentação da Declaração de Ajuste Anual em conjunto, para cônjuges ou companheiros, na constância da sociedade conjugal, quando ambos estão obrigados a apresentá-la, nos termos do 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.

Vê-se, portanto, que um cônjuge ou companheiro somente pode ser informado na declaração do outro cônjuge em duas hipóteses: como dependente ou como declarante e dependente (declaração em conjunto).

Desta forma, na hipótese de declaração em conjunto (onde são informados os rendimentos de ambos os cônjuges/companheiros), podem ser informados os pais de ambos os cônjuges/companheiros como dependentes, situação em que o sogro poderia ser declarado na DAA do contribuinte, conforme RIR/99, art. 8º, § 3º acima citado.

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. (grifo nosso)

Logo, sogros somente poderão ser declarados como dependentes se for apresentada declaração em conjunto com o cônjuge ou companheiro (que também tem renda tributável), impondo-se, para tanto, a mesma regra dos pais, ou seja, a renda do sogro não pode ultrapassar o limite de isenção anual.

No presente caso, não foi apresentada declaração em conjunto. A esposa foi informada como dependente, sem qualquer informação de qualquer outro rendimento que não fosse o do próprio contribuinte autuado (declarações às fls. 15/21). Portanto, conforme explicado acima, **a sogra não poderia ter sido informada como dependente.**

Sendo assim, mantém-se a glosa da dedução declarada com a dependente Elia Aguilheira Romagnoli (sogra do contribuinte).

DESPESAS MÉDICAS

Conforme relatado, foi constatada a dedução indevida de despesas médicas. Glosa do valor de R\$ 21.550,00, indevidamente deduzido a título de despesas médicas, ano-calendário 1999, por falta de comprovação.

A fiscalização informa que:

Foram pleiteados pelo fiscalizado, a título de dedução de despesas médicas, os valores de R\$ 28.022,22, na declaração de rendimentos do ano-calendário 1999, e de R\$ 22.203,00, no ano-calendário 2000.

Face à ausência de comprovação dos pagamentos, pelo não atendimento à intimação desta fiscalização, foram excluídas as deduções pleiteadas, recompondo-se a base de cálculo do imposto. (grifo nosso)

No acórdão de impugnação consta que:

Relativamente ao montante de R\$ 21.550,00 pleiteado como dedução a título de despesas médicas verifica-se que, em resposta a diligência proposta (fls. 111/112), a empresa Almar Assistência Médica S/A Ltda. não foi localizada no domicílio tributário informado à SRFB. Na tentativa de dar ciência ao sócio-administrador Osvaldo Stivi Filho também não foi localizado, conforme Relatório Fiscal de Diligência da DRFB de Fiscalização em São Paulo em fls. 179/180.

Através da Representação Fiscal para fins de Baixa de Inscrição da Pessoa Jurídica no CNPJ/MF (fls. 174/176) constata-se que **ficou evidenciado que a se trata de Pessoa Jurídica inexistente de fato** tendo sido solicitado a baixa do CNPJ da mencionada empresa. (grifo nosso)

Em decorrência, deve ser mantida a glosa do valor de R\$ 21.550,00 (a/c 1999) e R\$ 13.250,00 (a/c 2000) de despesas médicas que teriam sido pagas a empresa Almar Assistência Médica S/C Ltda. por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços.

As despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento ou de seus dependentes, desde que especificados e comprovados, inclusive com efetividade do pagamento, a juízo da autoridade lançadora.

Assim dispõe o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, o Decreto nº 3.000/99, a época vigente:

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). (grifo nosso)

Vê-se, portanto, que recibos são forma de comprovação de despesas médicas, mas não restringe a ação fiscal a apenas esse exame. Numa visão sistêmica da legislação tributária, verifica-se que o cheque nominativo, mesmo contendo menos informação que o recibo, é meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

No caso em análise, além de não ter sido apresentada a comprovação dos pagamentos efetuados, o que foi solicitado pela fiscalização, verifica-se o exagero das deduções em relação aos rendimentos declarados. Conforme declaração de fl. 15, o total de rendimentos tributáveis declarados no ano-calendário 1999 foi de R\$ 65.841,33, contribuição previdenciária oficial de R\$ 7.900,95, imposto retido na fonte de R\$ 10.330,69 e dedução com previdência complementar de R\$ 7.900,95, o que resulta em um rendimento líquido de referidas deduções no montante de R\$ 45.983,06.

O total de deduções declaradas com despesas médicas foi de R\$ 28.028,22, ou seja, 61% dos rendimentos tributáveis auferidos.

Não se desconhece que o contribuinte declarou rendimentos isentos e sujeitos à tributação exclusiva no valor total de R\$ 12.992,13. Contudo, também declarou deduções com dependentes e instrução no valor de R\$ 9.420,00.

Verifica-se, portanto, o evidente exagero entre as deduções com despesas médicas pleiteadas e os rendimentos declarados. Nesses casos, os valores expressivos com deduções a título de despesas médicas justificam o aprofundamento da investigação por parte da fiscalização, que solicita a comprovação da efetividade do pagamento e da prestação do serviço, o que não restou comprovado no presente caso.

A expressividade das deduções pleiteadas impõe ao fisco tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do citado art. 73 do RIR/99. A dedução das despesas médicas na declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea da efetiva prestação dos serviços e dos gastos efetuados.

Além disso, conforme consta no acórdão de impugnação, verificou-se que a empresa ALMAR ASSISTÊNCIA MÉDICA S/C LTDA é pessoa jurídica inexistente de fato. Ademais, os documentos apresentados para comprovar as supostas despesas foram recibos e não notas fiscais de prestação de serviços.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o recorrente a obrigação de comprovar e justificar as deduções, e, não o fazendo, acarreta as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções. Acrescente-se que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem dúvida quanto ao fato questionado.

Nesse contexto, diante da ausência de comprovação da efetividade da prestação dos serviços e que o contribuinte não comprovou os pagamentos, nem que arcou com referido ônus, a glosa deve ser mantida.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier