



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

Processo nº 13811.000794/2006-11
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.122 – 2ª Turma
Sessão de 26 de julho de 2018
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PAULO MANUEL FERNANDES MENDONÇA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial da Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de imposto de renda complementar haja vista a constatação de deduções indevidas de despesas médicas no ano de 2002. Nos termos do relatório fiscal a infração foi assim caracterizada:

Dedução indevida a título de despesas médicas. Dos valores declarados efetuamos glosa das despesas médicas referentes à sogra, senhora (...) porque não é dependente do contribuinte, pois sua esposa (...) não tem rendimentos tributáveis próprios e é dependente do marido. Foram feitas as seguintes glosas: (...)

Enquadramento legal: art. 8% inciso II, aliena "a", e §§2º e 3º da Lei nº 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001.

Após o trâmite processual, a 1ª Turma Especial, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário entendendo no sentido de que o sogro ou sogra (pai ou mãe do cônjuge/companheira do declarante), desde que não aufera rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal, pode ser considerado dependente do imposto de renda do declarante, quando cônjuge/companheira esteja igualmente incluída na respectiva declaração de rendimentos. O acórdão nº 2801-002.592 recebeu a seguinte ementa:

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

Exercício: 2003

*GLOSAS DE DESPESAS DEDUTÍVEIS. COMPROVAÇÃO DA
PERTINÊNCIA DAS DESPESAS. RESTABELECIMENTO DO
VALOR GLOSADO.*

*Comprovada a pertinência da despesa dedutível, deve-se
restabelecer o valor glosado.*

Recurso Voluntário Provido.

Tempestivamente, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial. Citando como paradigmas os acórdãos 104-19574 e 104-18936, é devolvida a este Colegiado a discussão acerca dos critérios que devem ser observados para caracterização de sogro/sogra como dependente do declarante para fins de dedução do IRPF. O entendimento da Recorrente é no seguinte sentido:

Da análise das hipóteses em comento, torna-se incabível a dedução realizada pelo contribuinte. Primeiro, porque não se trata de ascendente direto do contribuinte. Segundo, porque a única hipótese capaz de contemplar a dedução de sua sogra seria se a sua esposa apresentasse declaração de ajuste anual em conjunto com o autuado, com rendimentos, o que não ocorreu na presente hipótese.

De fato, o art. 35 da Lei nº 9.250, de 1995 prevê que os pais podem ser considerados dependentes na declaração dos filhos, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual. Em decorrência da análise do referido dispositivo legal, constata-se que, a única hipótese de a sogra ser considerada dependente ocorre quando o seu filho ou filha auferir rendimentos e opta por declarar em conjunto com o cônjuge.

Intimado o contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso por ausência de cotejo analítico e falta de indicação da legislação interpretada. No mérito, requer a manutenção do julgado por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Em sede de contrarrazões afirma o Recorrido que o recurso não preenche os requisitos formais do art. 67 do RICARF, primeiro por não ter havido a demonstração do cotejo analítico entre decisão recorrida e aquelas apontadas como paradigmas e segundo pelo fato de não ter sido feita menção sobre qual dispositivo legal foi interpretado de forma divergente.

Inicialmente destaco que o conceito de 'cotejamento analítico' já é discussão superada neste Colegiado tendo sido firmado entendimento no sentido de que o recurso deve apresentar elementos suficientes que comprovem a alegada divergência, sendo desnecessário a realização de comparativo ponto a ponto entre acórdão recorrido e paradigma. E neste ponto, ao contrário do alegado em sede de contrarrazões, houve a correta comprovação da divergência entre o acórdão recorrido e aqueles eleitos como paradigmas. Vejamos:

Para melhor evidenciar a divergência ora suscitada, vale aqui a transcrição de trecho do voto condutor dos acórdãos, na medida em que estes elencam as circunstâncias que seriam autoradoras da dedução da sogra como dependente,

circunstâncias estas que não se verificam no presente caso. Veja - se:

Acórdão n.º 104 - 19574

"Sogra, ora , se em declaração de rendimentos em separado, são dedutíveis os pais, como dependentes, nas declarações de rendimentos em conjunto, tais deduções obviamente se somam. Desde que, obviamente, o cônjuge dependente, tenha rendimentos tributáveis na mesma declaração. Porquanto a dedução visa reduzir a base impositiva do titular do rendimento, relativamente a seu dependente. Se o titular não possui renda tributável, inexistente sustentação à dedução do dependente."
(destaques acrescidos)

Acórdão n.º 104 - 18936

"O recorrente insiste que faz jus a dedução, tendo em vista a informação contida no Manual do Imposto de Renda Pessoa Física 2000, que autoriza a dedução, desde que a declaração seja feita em conjunto. A decisão recorrida, contudo, entende que não houve declaração em conjunto, uma vez que o cônjuge do declarante não tinha rendimentos a declarar."

(...)

Dentro deste entendimento, a dedução não é admissível, tendo em vista que a esposa do recorrente figura apenas como dependente sua e não teve rendimentos declarados, não podendo assim, ser considerada declarante." (destaques acrescidos)

Portanto, concluíram os acórdãos paradigmas que inexistiu declaração em conjunto, tendo em vista que a cônjuge do declarante não auferiu rendimentos e figurou apenas como sua dependente. O mesmo posicionamento foi defendido na decisão de primeira instância, in verbis ...

Observamos, portanto, que enquanto o acórdão recorrido entendeu pela caracterização da sogra do contribuinte como dependente para fins de dedução de despesas médicas da base de cálculo do Imposto de Renda pelo simples fato de ter havido a declaração em conjunto deste com sua esposa, as decisões paradigmáticas são mais restritas limitando essa circunstância apenas aos fatos em que o respectivo cônjuge também tenha declarado rendas tributadas.

Neste cenário, a Recorrente defende que a melhor interpretação a ser dada ao art. 35 da Lei nº 9.250/95 é exatamente aquela adotada pelos acórdãos 104-19574 e 104-1893. Vejamos trechos do recurso que expressamente tratam da divergência:

Dispõe o art. 35 da Lei 9.250/95, ao contemplar as hipóteses de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda, que:

"Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4.º, inciso III, e 8.º, 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 aufram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

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

Da análise das hipóteses em comento, torna-se incabível a dedução realizada pelo contribuinte. Primeiro, porque não se trata de ascendente direto do contribuinte. Segundo, porque a única hipótese capaz de contemplar a dedução de sua sogra seria se a sua esposa apresentasse declaração de ajuste anual em conjunto com o autuado, com rendimentos, o que não ocorreu na presente hipótese.

*De fato, o art. 35 da Lei nº 9.250, de 1995 prevê que os pais podem ser considerados dependentes na declaração dos filhos, desde que não aufram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual. Em decorrência da análise do referido dispositivo legal, constata-se que, **a única hipótese de a sogra ser considerada dependente ocorre quando o seu filho ou filha auferir rendimentos e opta por declarar em conjunto com o cônjuge.***

Diante de todo o exposto, observados os requisitos formais do art. 67 do RICARF, conheço do recurso da Fazenda Nacional.

Do mérito:

No mérito, conforme exposto, o recurso da Fazenda Nacional, tem como objetivo rediscutir o entendimento do acórdão recorrido no que tange a caracterização da sogra do contribuinte como dependente para fins de dedução de despesas médicas, uma vez que no caso concreto, embora tenha havido a apresentação da declaração conjunta, a esposa do contribuinte não declarou rendimentos tributáveis.

Sobre esse tema, adoto os fundamentos do Conselheiro Gerson Macedo Guerra, que integrando essa Câmara Superior, assim se manifestou no acórdão 9202-004.648:

Alega a União, todavia, que apenas na hipótese em que a DIRPF é entregue de forma conjunta há a possibilidade de se incluir sogro/sogra como dependente.

Vale destacar que essa matéria já fora analisada por diversas outras ocasiões por este Tribunal. Inclusive a própria Câmara Superior já se debruçou sobre o tema, conforme se pode depreender do Acórdão 9202-002.882, onde, por unanimidade de votos, ficou decidido que 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.

Importante frisar, ainda, que no caso analisado pela CSRF a esposa do sujeito passivo e sua sogra foram declaradas dependentes suas.

A razão para tal concussão é que na hipótese em que um dos cônjuges é dependente do outro, há, devido ao núcleo familiar, a possibilidade de que os pais do cônjuge dependente sejam assim listados na declaração de ajuste anual do casal. São, na verdade, pais do cônjuge, que, embora não aufera rendimentos por seu labor ou capital, é titular de parte dos rendimentos do outro.

Por esse motivo, interpreta-se extensivamente o disposto no artigo 35, VI, da Lei 9.250/95, para ali também incluir o sogro e a sogra.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Discordo do voto da Ilustre Relatora, no mérito, por entender que ele contraria a legislação que rege o Imposto de Renda Pessoa Física.

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)

Nesse passo, no caso de opção dos cônjuges/companheiros por declaração em conjunto, deve ser assinalado o campo "Esta declaração é em conjunto", que consta do cabeçalho da Declaração de Ajuste Anual.

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:

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.

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". Em primeiro lugar, essa conclusão vai contra a declaração do próprio genro/nora, que não assinalou o quadro de "declaração em conjunto". Ademais, tal afirmação faz tábula rasa do art. 8º do RIR/1999, que traz o conceito

Processo nº 13811.000794/2006-11
Acórdão n.º **9202-007.122**

CSRF-T2
Fl. 152

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, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo