



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.000105/2008-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.998 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de abril de 2021
Recorrente MARCOS RICARDO DALLANEZE E SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo”. Súmula CARF nº 110

DEDUÇÃO DE DEPENDENTES.

Os sobrinhos somente podem ser considerados dependentes pela legislação do imposto de renda se o contribuinte detiver o termo de guarda judicial.

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA

Despesas médicas incorridas com terceiros não dependentes não são dedutíveis da base de cálculo do imposto.

IRPF. GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Despesas com instrução, incorridas com terceiros não dependentes, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto.

Aulas de idioma estrangeiro não se enquadram no conceito de despesas de instrução, para fins de dedução da base de cálculo do imposto.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo César Macedo Pessoa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo César Macedo Pessoa, Letícia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão nº 17-36.989 – 11ª Turma da DRJ/SP2 (e-fls. 151 e ss), verbis:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte fiscalizado procedeu-se ao lançamento de ofício, originário da apuração das infrações abaixo descritas, através do Auto de Infração, de fls. 39/49.

(...)

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal informa a fiscalização a Dedução Indevida da Base de Cálculo relativa a Dependentes, Despesas Médicas e Despesas com Instrução de acordo a tabela abaixo.

Ano Calendário	Dependentes (R\$)	Desp. Médica (R\$)	Desp. com Instrução (R\$)
2005	2.808,00	3.190,82	6.204,00

Foram incluídas como dependentes na Declaração de Ajuste, Giuliana Portes Silva e Gabriela Portes Silva, uma vez que foi apresentada a Guarda Judicial para fins previdenciários em nome de Francisco Silva e Izaura Dallaneze Silva, pais do contribuinte, incluídos como dependentes deste e não declarantes em separado.

A fiscalização considerou, com base no art. 35 da Lei 9.250/95, que não há fundamentação legal para incluir sobrinhas como dependentes e, por consequência, não se sustentariam as deduções relativas as despesas médicas e com instrução destas.

Também foram glosadas as deduções de despesas com instrução do contribuinte, uma vez que relativas a cursos de línguas e de extensão e orientação para reciclagem.

DA DILIGÊNCIA

O presente processo foi enviado em diligência para a DRF/PCA/SEFIS, em 13.09.2009 (data do despacho incorreta), para que fossem juntados ao mesmo os documentos relativos ao ano calendário de 2005 e para que o Relatório Fiscal fosse melhor instruído de acordo com o despacho de diligência, de fls. 88/91.

Em atendimento A diligência, foi elaborado o Termo de Constatação Fiscal (Retificação), de fls. 138/141, e juntados aos autos os documentos, de fls. 92/135.

O Termo de Constatação Fiscal (Retificação) informa que para o ano-calendário 2005 o levantamento concluiu-se com crédito tributário com redução de imposto a restituir, e que para os demais anos calendários (2003, 2004 e 2006) o levantamento apurou crédito tributário com imposto a pagar, tendo sido lavrados dois Autos de Infração distintos.

Assim, procedeu-se as alterações nas deduções de DEPENDENTES, INSTRUÇÃO e de DESPESAS MÉDICAS, para o Auto de Infração com

redução de imposto a restituir (ano-calendário 2005) - Processo 13888.000105/2008 -38, conforme demonstrativo abaixo:

2005	DEPENDENTES	INSTRUÇÃO	DESP. MÉDICAS
INFORMADO	5.088,00	5.405,00	4.701,48
CORRETO	2.544,00	-	2.464,43
DIFERENÇA	2.544,00	5.405,00	2.237,05

Foi dada ciência ao contribuinte do Termo de Constatação Fiscal (Retificação) mediante via postal com AR com abertura de prazo para impugnação.

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva ao referido termo em 29.04.2009, fls. 143/144, reiterando os termos da impugnação anteriormente apresentada vez que as alterações procedidas não teriam sido significativas.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente intimado do Auto de Infração, o contribuinte apresentou - impugnação, através do instrumento, de fls. 52/83, alegando, em síntese, que:

PRELIMINARES

O Auto de Infração deve ser anulado pois padece de vício insanável consistente na não demonstração clara e precisa dos valores glosados e excluídos pelo Fisco, quer com relação às despesas médicas quer com relação às despesas com instrução, não permitindo ao recorrente aferir as suas correções e, por conseguinte, impedindo o exercício de seu direito constitucional a ampla defesa; Na página 2 da autuação se apresenta quadro simplificado contendo, para cada um dos exercícios, a totalização dos valores informados nas declarações, os valores que segundo o Fisco seriam os corretos e a diferença entre ambos, de sorte que, nem mesmo após vista dos autos, foi possível identificar os valores excluídos da base de cálculo;

Mostra-se indecifrável a forma de cálculo apresentada nas páginas 4, 5, 6 e 7 do auto de infração impugnado, o que inviabiliza, da mesma forma, a verificação desses cálculos;

MÉRITO

Nos termos da autuação, não seria admissível a inclusão como dependentes de suas sobrinhas Julianna Portes Silva e Gabriela Portes Silva e consequente dedução das despesas com educação e médicas. Por outro lado, expressamente é admitida como correta a inclusão de seus pais na qualidade de dependentes seus, por se enquadrarem no inciso VI do artigo 35 da Lei 9.250/95;

Seus pais, Francisco Silva e Izaura Dalaneze Silva, detêm a guarda judicial de suas sobrinhas Julianna e Gabriela, conforme atesta documento juntado aos autos e, por consequência, têm a obrigação legal de prover sua educação e saúde entre outras;

Se reconhecido pelo Fisco que estes pais não possuem condições de prover a si próprios por não auferirem rendimentos superiores ao limite de isenção mensal, e que são, por esse motivo subsidiados por seu filho ora requerente, esse subsídio abrange não só a manutenção pessoal de seus pais como também a manutenção de suas sobrinhas com a educação e saúde das mesmas;

Não se trata de mera liberalidade esse sustento de suas sobrinhas mas sim de cumprimento de obrigação legal;

Trata-se, portanto, de uma dependência indireta, com base no inciso VI do artigo 35 da Lei 9.250/95 e não do inciso IV da mesma lei;

A inclusão de suas sobrinhas como dependentes encontra amparo na lei e deve ser reconhecida como válida;

As despesas de educação e saúde tidas com as mesmas, encontram-se documentalmente comprovadas nos autos e, como consequência, devem ser admitidas para fins de dedução na base de cálculo do imposto;

Teve decisão da Receita Federal através de Termo de Constatação Fiscal em revisão de DIRPF do ano-calendário 1998 — exercício 1999, em que se admitiu expressamente a inclusão de suas sobrinhas como dependentes e corretas as deduções com os gastos de saúde e educação (documento anexo);

A teor do que dispõe o parágrafo único do artigo 100 do CTN, mostra-se ilegal a aplicação das penalidades impostas na autuação, uma vez que teve suas DIRPF no curso de todos esses anos, desde 1994, homologadas pela Receita Federal e todas elas contendo a dependência e deduções entendidas como incorretas na autuação impugnada. Dai que, mesmo que se admitisse, por absurdo, essas exclusões, as penalidades impostas devem ser expurgadas;

As deduções de despesas com instrução própria são relativas a curso de inglês feito em estabelecimento oficial, Cultura Inglesa, revertido para o seu aprimoramento profissional, pois necessário ao desenvolvimento das suas atividades profissionais que o obrigaram a participar de diversas reuniões realizadas no exterior e conduzidas em língua inglesa;

Requer, ante o exposto, a anulação da presente autuação ou a desconstituição do Auto de Infração em questão.

Não obstante as alegações, a decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação. Por oportuno, transcrevo a respectiva ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto no 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do ato administrativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Por ter o procedimento fiscal natureza inquisitória, não se aplica nessa fase o direito ao contraditório e à ampla defesa

IRPF. DEDUÇÃO DE DEPENDENTES. Somente poderá ser aceita dedução com dependentes quando comprovada a relação de dependência e quando preenchidos os requisitos legais para a dedução.

Os sobrinhos somente podem ser considerados dependentes pela legislação do imposto de renda se o contribuinte detiver o termo de guarda judicial.

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. Na falta de comprovação das despesas médicas efetuadas no montante pleiteado na declaração de ajuste, é de se manter o lançamento nos exatos termos em que efetuado.

IRPF. GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Somente poderá ser aceita dedução de despesas com instrução quando preenchidos os requisitos legais para a dedução.

Aulas de idioma estrangeiro não se enquadram no conceito de despesas de instrução.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

O recorrente foi cientificado da decisão de piso em 05/08/2011 (vide e-fls. 173), face à frustração da intimação postal (vide e-fls. 224), vindo a interpor recurso voluntário em 06/09/2011. Em suma, reitera os argumentos da impugnação, à exceção da arguição de nulidade do lançamento. Requer, ainda, sejam as intimações dirigidas à advogada patrona.

Voto

Conselheiro Paulo César Macedo Pessoa, Relator.

Conheço do recurso voluntário, por preencher os requisitos legais.

Rejeito requerimento de que as publicações e intimações do processo sejam efetuadas em nome da advogada patrona, por falta de previsão legal. Esse entendimento está em conformidade com a jurisprudência dominante do CARF, vazada na Súmula nº 110, que vincula esse colegiado, verbis: *“No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo”*.

No mérito, o recorrente reproduz as alegações deduzidas na impugnação, já enfrentados e refutados pela decisão de piso, cujos fundamentos, na parte que acolho e adoto como razões de decidir, para negar provimento ao recurso, seguem transcritos:

Dependentes

Em relação aos dependentes, a legislação permite que do rendimento tributável seja deduzido o valor de R\$ 1.404,00 por dependente no ano-calendário 2005, sendo que o Regulamento do Imposto de Renda - RIR199 estipula em seu artigo 77 as pessoas que poderão ser consideradas dependentes na declaração:

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. 42, inciso III).

§1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 42, §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 auferam 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, §12).

A fiscalização glosou os valores deduzidos pelo contribuinte relativo a dois dependentes que constavam na declaração do ano-calendário de 2005, uma vez que a legislação não contempla sobrinhos como dependentes para efeito de dedução do imposto de renda e porque o contribuinte não detém a guarda judicial dos menores.

O contribuinte alega na impugnação que seus pais, Francisco Silva e Izaura Dalaneze Silva, detêm a guarda judicial de suas sobrinhas Giulianna e Gabriela, conforme atesta documento juntado aos autos e, por consequência, têm a obrigação legal de prover sua educação e saúde entre outras e que se reconhecido pelo Fisco que estes pais não possuem condições de prover a si próprios por não auferirem rendimentos superiores ao limite de isenção mensal, deve por consequência ser reconhecida a dependência indireta de suas sobrinhas, uma vez que seus pais são subsidiados pelo Impugnante, sendo que este subsídio abrange não só a manutenção pessoal de seus pais como também a manutenção de suas sobrinhas com a educação e saúde das mesmas.

À luz da legislação transcrita e dos documentos apresentados, verifica-se que o contribuinte não tem direito às deduções de suas sobrinhas Giulianna e Gabriela.

Em relação aos referidos menores, somente poderiam ser considerados dependentes, para fins tributários, se o contribuinte comprovasse a guarda judicial destes, porém, não foram trazidos aos autos documentos comprobatórios de que o contribuinte detinha a guarda judicial dos menores. O fato de arcar com as despesas de sustento e educação das menores, por si só, não é suficiente para obter o direito à dedução da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física, por falta de previsão legal.

Embora relevantes todos os aspectos levantados na impugnação, no campo tributário vige o princípio da legalidade estrita. Ou seja, só pode haver exclusão do crédito tributário mediante expressa previsão legal. As isenções ou deduções da base de cálculo devem ser interpretadas atentando para a literalidade da norma que as instituíram.

Nesse sentido, há necessidade de se deter a guarda judicial dos menores para fins de dependência em relação ao imposto de renda das pessoas físicas como estabelecido pelo artigo 35, inciso IV, da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

(..)

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

Correto, pois, o lançamento, que não considerou as sobrinhas do Impugnante como dependentes, pela ausência de comprovação da guarda judicial.

Em relação a alegação de que teve decisão da Receita Federal admitindo expressamente a inclusão de suas sobrinhas como dependentes no ano-calendário 1998, deve -se consignar que o Termo de Constatação Fiscal não se configura decisão da Receita Federal e ainda que assim o fosse as decisões administrativas não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (Parecer Normativo CST n.º 390, publicado no D.O.U. de 04/08/1971).

Também em relação à alegação de que a aplicação das penalidades administrativas seriam ilegais, a teor do que dispõe o parágrafo único do artigo 100 do CTN, cabe ressaltar que o fato de não terem sido suas declarações anteriores incluídas em malha ou objeto de procedimento fiscal não significa que estivessem perfeitas do ponto de vista da aplicação da legislação tributária,

apenas indica que não se enquadraram nos parâmetros de malha e fiscalização definidos para aqueles anos-calendário.

Dedução de Despesas Médicas e Instrução - Não Dependentes

Quanto à dedução de despesas médicas e com instrução, só podem ser apropriadas em relação ao próprio contribuinte ou a seus dependentes, conforme a Lei 9.250, de 1995, em seu artigo 8º, inciso II, alíneas "a" e "b", § 2º, inciso II:

Art. 8º(...)

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.

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e a educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Reda95o dada pela Lei nº 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória nº2.159-70, de 2001

(...)

§ 2º - O disposto na alínea "a" do inciso II:

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

Assim, tendo sido descaracterizada a relação de dependência de suas sobrinhas, para fins tributários, também não podem ser deduzidas as despesas médicas e os gastos com instrução a elas relativos.

Despesas com Instrução do Próprio Contribuinte

A fiscalização glosou as despesas com instrução do próprio contribuinte por se tratarem de cursos de língua e de extensão e orientação para reciclagem e não se incluírem nas deduções elencadas no art. 8º, II, "h" da Lei 9.250/95.

O Impugnante alega que as deduções de despesas com instrução própria são relativas a curso de inglês feito em estabelecimento oficial, Cultura Inglesa, revertido para o seu aprimoramento profissional, pois necessário ao desenvolvimento das suas atividades profissionais que o obrigaram a participar de diversas reuniões realizadas no exterior e conduzidas em língua inglesa.

O art. 40 da Instrução Normativa IN SRF nº 15, de 06.02.2001, dispõe como segue:

Art. 40. Não se enquadram no conceito de despesas de instrução:

(...)

V - o pagamento de aulas de idiomas estrangeiros;

O parágrafo 5º do artigo 41, da mesma Instrução Normativa, dispõe que os cursos profissionalizantes compreendem os de nível técnico e de nível tecnológico, tendo como destinatários os alunos matriculados ou egressos do ensino médio e técnico, confira:

§ 5º A educação profissional compreende os seguintes níveis:

I - técnico, destinado a proporcionar habilitação profissional a alunos matriculados ou egressos de ensino médio, e cuja titulação pressupõe a conclusão da educação básica de 11 anos;

II - tecnológico, corresponde a cursos de nível superior na área tecnológica, destinados a egressos do ensino médio e técnico.

Pelo exposto, conclui-se ser indevida a dedução de despesas de instrução pleiteadas pelo contribuinte, devendo-se manter a glosa da referida despesa.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso, e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo César Macedo Pessoa