



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.003439/2007-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-005.497 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2019  
**Recorrente** JONAS DE OLIVEIRA NETO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

**DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. CONDIÇÕES.**

A dedução de despesas pleiteadas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada ao cumprimento dos requisitos legais e à comprovação por meio de documentação hábil e idônea. Cabe ao contribuinte juntar à sua defesa todos os documentos necessários à confirmação das deduções glosadas no lançamento.

**DEDUÇÃO. DEPENDENTES.**

A dedução com dependentes na apuração do imposto de renda devido é permitida quando restarem comprovados os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

**DEDUÇÃO. DESPESAS COM INSTRUÇÃO.**

Podem ser deduzidas na declaração de ajuste anual as despesas com instrução do próprio contribuinte, de seus dependentes, e de seus alimentandos quando realizadas em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, desde que preenchidos os requisitos previstos na legislação de regência.

**DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.**

Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea.

**ÔNUS DA PROVA.**

Ao se beneficiar da dedução da despesa em sua declaração de ajuste anual, o contribuinte deve se acautelar na guarda de elementos de provas da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados, sendo seu o ônus probatório, não podendo dele se eximir.

**MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICABILIDADE.**

Nos casos de lançamento de ofício, comprovada a insuficiência do recolhimento de imposto, é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 113/121) interposto contra decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) de fls. 100/109, a qual julgou procedente o lançamento formalizado no auto de infração - Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 26/11/2007 (fls. 66/78), decorrente do procedimento de revisão das declarações de ajuste anual dos exercícios de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007 - anos-calendário de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006 (fls. 22/24, 35/37, 41/43, 49/52 e 58/60).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo, no montante de R\$ 76.839,60, acrescido de multa de ofício de 75% e de juros de mora calculados até 31/10/2007, refere-se às seguintes infrações, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração (fls. 73/77):

### **DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)**

#### **Imposto de Renda Pessoa Física**

#### **001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA**

Omissão de rendimentos recebidos de CATERPILLAR BRASIL LTDA, no valor de R\$ 10.666,83, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, os quais foram pagos a MARCELO DOMINGUES DE OLIVEIRA, filho do contribuinte e declarado como seu dependente, conforme informação prestada à RFB pela referida fonte pagadora, e devidamente demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2002	R\$ 10.666,83	75,00

#### **ENQUADRAMENTO LEGAL**

Artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713/88;

Artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134/90; Artigo 43, ao RIR/99;

Artigo 1º, da Medida Provisória nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451/2002.

**002 - DEDUÇÃO DA BASE DE CALCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)****DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE**

Glosa de dedução com dependentes, em razão de o contribuinte fiscalizado ter indevidamente informado os seus sogros como dependentes, pois eles não poderiam ter sido declarados nessa condição, por falta de previsão na legislação tributária, conforme demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2002	R\$ 2.544,00	75,00

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE**

Glosa de dedução com dependentes, em razão de o contribuinte fiscalizado ter indevidamente informado os seus sogros como dependentes, pois eles não poderiam ter sido declarados nessa condição, por falta de previsão na legislação tributária. Além dos sogros, o contribuinte também não poderia ter declarado o seu filho MARCELO DOMINGUES DE OLIVEIRA como dependente, devido ao fato de ele ter apresentado declaração de ajuste anual em separado, conforme demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2003	R\$ 3.816,00	75,00

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE**

Glosa de dedução com dependentes, em razão de o contribuinte fiscalizado ter indevidamente informado os seus sogros como dependentes, pois eles não poderiam ter sido declarados nessa condição, por falta de previsão na legislação tributária. Além dos sogros, o contribuinte também não poderia ter declarado o seu filho MARCELO DOMINGUES DE OLIVEIRA como dependente, devido ao fato de ele ter apresentado declaração de ajuste anual em separado. Também foi indevida a inclusão de sua filha PRISCILA DOMINGUES DE OLIVEIRA como sua dependente, em razão de ela já ter superado a idade limite para continuar sendo declarada como nessa condição. Por fim, foi indevida a inclusão de CAMILA CRISTINA SILVA DA CONCEIÇÃO e de RAQUEL DE PAULA SCHIAVINATTO, como suas dependentes, em razão de o contribuinte não ter apresentado o termo de guarda judicial daquelas menores, conforme demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2004	R\$ 7.632,00	75,00
31/12/2005	R\$ 8.424,00	75,00
31/12/2006	R\$ 9.097,92	75,00

**ENQUADRAMENTO LEGAL**

Artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844/43;

Artigos 8º, inciso II, alínea "c" e, 35, da Lei nº 9.250/95, c/c artigo 2º, da Medida Provisória nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451/2002;

Artigos 73, §1º, e 83, inciso II, do RIR/99.

**003 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)****DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS**

Glosa de dedução de despesas médicas, pleiteadas indevidamente, em razão de o contribuinte fiscalizado não ter apresentado os comprovantes de pagamento em favor de UNIMED DE PIRACICABA SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS

MÉDICOS, no valor abaixo especificado, conforme demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2002	R\$ 5.230,00	75,00

#### DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Glosa de dedução de despesas médicas, pleiteadas indevidamente, em razão de o contribuinte fiscalizado não ter apresentado os comprovantes de pagamento em favor de UNIODONTO DE PIRACICABA COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO, nos valores abaixo especificados, conforme demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2002	R\$ 3.500,00	75,00
31/12/2004	R\$ 2.150,00	75,00
31/12/2005	R\$ 3.540,00	75,00

#### DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Glosa de dedução de despesas médicas, pleiteadas indevidamente, em razão de o contribuinte fiscalizado não ter apresentado os comprovantes de pagamento em favor de UNIODONTO DE PIRACICABA COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO, no valor de R\$ 4.152,00, e de UNIMED DE PIRACICABA SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS, no valor de R\$ 4.890,00, conforme demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2006	R\$ 9.042,00	75,00

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei n.º 5.844/43;

Artigos 8º, inciso II, alínea "a" e §§ 2º e 3º, 35, da Lei n.º 9.250/95;

Artigos 73, §1º, e 80, do RIR/99.

#### 004 - DEDUÇÃO DA BASE DE CALCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)

#### DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO

Glosa de parte da dedução de despesas com instrução, pleiteadas indevidamente, em razão de o contribuinte fiscalizado ter apresentado apenas os comprovantes de pagamento efetuado em favor de SOCIEDADE UNIFICADA PAULISTA DE ENSINO RENOVADO OBJETIVO – SUPERO (UNIP), e, mesmo assim, realizados em benefício de sua filha PRISCILA DOMINGUES DE OLIVEIRA, conforme demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2002	RS 7.992,00	75,00

#### DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO

Glosa de parte da dedução de despesas com instrução, pleiteadas indevidamente, em razão de o contribuinte fiscalizado ter apresentado apenas os comprovantes de pagamento efetuado em favor de SOCIEDADE UNIFICADA PAULISTA DE ENSINO RENOVADO OBJETIVO – SUPERO (UNIP), e, mesmo assim, realizados em benefício de sua filha PRISCILA DOMINGUES DE OLIVEIRA, conforme demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2003	R\$ 9.990,00	75,00

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO**

Glosa de dedução de despesas com instrução, pleiteadas indevidamente, em razão de o contribuinte fiscalizado não ter apresentado qualquer comprovação de pagamento de tais dispêndios, conforme demonstrado no Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2004	R\$ 15.984,00	75,00
31/12/2005	R\$ 17.584,00	75,00
31/12/2006	R\$ 18.990,72	75,00

**ENQUADRAMENTO LEGAL**

Artigo II, § 3º, do Decreto-Lei n.º 5.844/43;

Artigo 8º, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.250/95;

Artigos 73 e 81, do RIR/99.

Cientificado do lançamento em 28/11/2007, conforme AR de fl. 79, o contribuinte apresentou impugnação em 27/12/2007 (fls. 81/91), acompanhada de documentos (fls. 92/97), cujo resumo elaborado pela DRJ/SPO II adota-se para compor parte do presente relatório (fls. 103/104):

Cientificado do lançamento em 28/11/2007, o contribuinte apresentou, em 27/12/2007, a impugnação de fis. 80 a 90, alegando que:

**Da Preliminar**

Há cerceamento de defesa por ausência de individualização dos aludidos impostos;

O auto de infração deve conter a capitulação legal, a descrição dos fatos e o montante do tributo;

Toma-se impossível saber se o imposto reclamado refere-se a este ou aquele fato e em qual proporção para cada um dos fatos descritos pela fiscalização;

**Da Omissão do Rendimento do Dependente Marcelo Domingues de Oliveira**

É patente a inexistência de prejuízo ao erário, sendo inadmissível a imposição de multa no valor correspondente a 75% do valor tributável de R\$ 10.666,83 por mero erro formal.

**Da Dedução como Dependentes - Sogro**

Que a inclusão dos sogros como dependentes está expressamente prevista na forma do § 2º do art. 35 da Lei n.º 9.250/95

**Das Despesas Médicas e de Instrução**

Em que pese não ter apresentado a documentação solicitada, não cuidou o senhor Auditor de verificar junto às Instituições a existência ou não de pagamentos oriundos do Impugnante.

A obscuridade do conteúdo do AI relativamente ao montante de tributo supostamente devido em razão da inclusão de Marcelo Domingues de Oliveira (ano calendário 2003) inviabiliza o exercício de defesa em toda a sua extensão. Daí a inevitável nulidade desse lançamento.

**Dos Documentos Apresentados**

Apresenta cópia do extrato que comprova parte das despesas de instrução desde o ano de 1999 até 2003, bem como do relatório médico que atesta a condição de dependente de Priscila Domingues de Oliveira, e que certamente contribuirão para a certeza da improcedência dos lançamentos.

**Do Pedido**

Requer a nulidade do Auto de Infração ora impugnado, em razão da ocorrência de cerceamento de defesa preliminarmente arguida pelo Impugnante.

Requer futura juntada de documentos que possam auxiliar no esclarecimento dos fatos que levaram à ação fiscal.

Quando da apreciação do caso, em sessão de 17 de março de 2009, a 11ª Turma da DRJ em São Paulo II (SP) julgou o lançamento procedente, conforme ementa do acórdão n.º 17-30.572 - 11ª Turma da DRJ/SPOII, a seguir reproduzida (fl. 100):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

ÔNUS DA PROVA

É lícito ao fisco exigir a comprovação e justificação das despesas médicas e de instrução, cabendo o ônus da prova ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

A atividade administrativa de julgamento é vinculada às normas legais vigentes, não podendo ser afastada a aplicação de percentual de multa definido em lei, o qual é cabível, inclusive, nos casos de declaração inexata.

DEPENDENTES. GLOSA. SOGRO/SOGRA.

Quando o cônjuge do contribuinte não tiver auferido, no ano-calendário, rendimentos sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, constando apenas como dependente do impugnante na declaração, seus pais não poderão ser considerados dependentes tributários, na condição de sogros, por falta de previsão legal.

DO PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, precluindo o direito da contribuinte em fazê-lo em momento processual diverso. Pedido indeferido.

Lançamento procedente

Devidamente intimado da decisão da DRJ, em 14/4/2009, conforme AR de fl. 112, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 14/5/2009 (fls. 113/121), com os mesmos argumentos, repisando as alegações ventiladas em sede de impugnação e segue sustentando a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Após análise dos autos e dos argumentos do Recorrente constatou-se que o recurso voluntário apresentado representa repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação e acabam por repetir e reafirmar as teses sustentadas pelo contribuinte, sem trazer novos elementos comprobatórios, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo* na decisão de piso.

Nestes termos, cumpre ressaltar a disposição prevista no § 3º do artigo 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I verificação do quórum regimental;

II deliberação sobre matéria de expediente; e

III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Assim, sustenta-se integralmente a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, a seguir reproduzidos (fls. 104/109):

(...)

#### **Da Preliminar de Nulidade da Ação Fiscal-Cerceamento do Direito de Defesa**

Cumpre esclarecer, inicialmente, que as causas de nulidade do lançamento são aquelas previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972. Os demais vícios podem ser sanados, quando for o caso, conforme dispõe o artigo 60 do mesmo decreto.

Convém, portanto, salientar que o interessado teve ampla oportunidade de apresentar no curso do procedimento fiscal (e mesmo na fase impugnatória), os documentos, informações e esclarecimentos requisitados pela Fiscalização. Ainda na fase impugnatória, o contribuinte poderia ter trazido aos autos as provas documentais que lhe foram solicitadas, nos termos facultados pelo artigo 16, inciso III, e § 4º, do Decreto nº 70.235/ 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993, e alterações introduzidas pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

O autuado possuía a prerrogativa de anexar aos autos todas as provas que julgasse relevantes para elidir o lançamento e teve pleno conhecimento do ilícito tributário que lhe foi imputado, podendo exercer, sem qualquer restrição, o seu direito de defesa, como se constata, facilmente, pelo arrazoado apresentado.

Quanto à alegação da obscuridade do conteúdo do AI relativamente ao montante de tributo supostamente devido em razão da inclusão de Marcelo Domingues de Oliveira (ano calendário 2003) que inviabilizou o exercício de defesa em toda a sua extensão, o impugnante se equivoca. Vejamos:

Consta em sua própria declaração de imposto de renda, ano calendário - 2003, declarados 5 (cinco) dependentes, os quais totalizaram em dedução o valor de R\$ 6.360,00.

A legislação da época estabeleceu o limite para dedução por dependente em R\$ 1.272,00. Pois bem, no auto de infração, precisamente as fls. 73 dos autos, a autoridade autuante narra que houve a glosa de dedução indevida com dependentes: “em razão de o contribuinte ter indevidamente informado os seus sogros como dependentes”, ou seja, o sogro e a sogra totalizando R\$ 2.544,00.

O Fiscal também faz constar nos autos a glosa como dependente o filho do contribuinte, Marcelo Domingues de Oliveira, por ter apresentado declaração de ajuste anual em separado. Portanto o valor glosado para o filho é o limite de um dependente (R\$ 1.272,00).

Corroborando com o entendimento acima, transcrevo os dispositivos da Lei 10.451 de 10/05/2002, em que consta a dedução por dependente: R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais).

Art. 2º Os arts. 49, 89 e 10 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

"Art 8º .....

II - das deduções relativas:

b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, creches, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de RS 1.998,00 (um mil, novecentos e noventa e oito reais);

**c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente; (g.n)**

Feitas estas considerações, é patente que não se configurou a ocorrência do propalado cerceamento ao direito de defesa. O interessado teve assegurado os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa preceituados no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal.

Em outras palavras, incorreu o pressuposto no art. 59, inc. II *in fine*, do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I- (...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assinale-se, ainda, que não se vislumbra do exame dos autos qualquer falta ou violação aos princípios e critérios elencados no art. 2º e parágrafo único da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Também não se verifica qualquer deficiência quanto ao enquadramento legal descrito no Auto de Infração, que, como o atuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Reforça este entendimento, entre outros, os seguintes Acórdãos do Conselho de Contribuintes: 104-17287 (1º CC, 4ª Câmara, sessão de 08/12/1999), 108-06259 (1º CC, 8ª Câmara, sessão de 18/10/2000) e 203-07250 (2º CC, 3ª Câmara, sessão de 19/04/2001). Todos decidiram pela inoportunidade da nulidade, mesmo que a capitulação legal seja imperfeita, quando a infração está corretamente descrita e evidenciada, propiciando o amplo exercício do direito de defesa.

Assim, restando caracterizado que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte, e desde que não resta caracterizada a ocorrência de nenhuma outra das hipóteses previstas na legislação, deve ser afastada a preliminar de nulidade suscitada.

#### **Do Ônus da Prova**

Quanto as alegações do contribuinte a seguir transcrita: “Em que pese não ter o impugnante apresentado a documentação solicitada, não cuidou o senhor Auditor de verificar junto às Instituições acima descritas a existência ou não de pagamentos oriundos do Impugnante”, cabe aqui deixar claro que o ônus da prova é do contribuinte.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943,

estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprova-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

As deduções de despesas médicas e instruções na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, portanto não prospera a alegação do contribuinte, que é o Auditor que deveria verificar junto as instituições os pagamentos.

#### **Da Multa de Ofício de 75%.**

Sobre o questionamento da multa aplicada no percentual de 75%, assim dispõe o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96:

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

**I - de setenta e cinco por cento**, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração **e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;**

(..) “(grifos nossos)

A fiscalização, em procedimento de revisão da Declaração de Imposto de Renda, identificou a omissão de rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica decorrente de trabalho com vínculo empregatício os quais foram pagos a Marcelo, filho do contribuinte e declarado como seu dependente Assim, tratando-se de declaração inexata, como prevê a lei, é cabível a exigência da multa de ofício no percentual de 75%, não podendo a autoridade administrativa de julgamento exonerar tal penalidade.

A atividade de fiscalização é vinculada, devendo a autoridade lançadora se ater ao cumprimento da legislação vigente. Até que o Poder Judiciário, por meio do Supremo Tribunal Federal, se manifeste sobre a inconstitucionalidade de algum dispositivo legal, é de se observar a legislação em vigor e efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade administrativa.

Diante do exposto, não há que se alterar o percentual da multa aplicado no lançamento. Com relação às glosas de dependentes, sogro e sogra, a legislação vigente dispõe que:

#### Lei nº 9.250/95:

Art. 35 Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso 11, 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 a 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 - as 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.

§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

§ 2º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges.

§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

§ 4º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte.

Assim, no que se refere ao sogro e a sogra do impugnante, respectivamente, Eduardo Domingues de Oliveira e Maia Borges de Oliveira, estes não poderiam figurar como dependente em sua Declaração de Ajuste Anual, por não haver previsão legal nesse sentido, conforme se depreende da leitura do texto legal acima.

Poder-se-ia considerar o sogro ou a sogra como dependente da cônjuge, caso a Declaração fosse em conjunto. Mas não é este o caso, uma vez que, pelo que consta dos autos, a cônjuge não auferiu rendimentos próprios nem rendimentos provenientes de bens comuns no ano-calendário em tela.

A apresentação da declaração de rendas em conjunto é condição necessária para que possa contemplar a dedução do sogro ou sogra como dependente. A relação de dependência na verdade, segundo o art. 35, VI, da Lei nº 9.250/1995, não trata de “sogro ou sogra do titular” mas de “pai e mãe do cônjuge que está declarando em conjunto com o titular” e que, portanto, tem direito à dedução de seus próprios genitores.

Logo, o sogro ou a sogra podem ser dependentes, desde que sua filha esteja declarando em conjunto com o genro, e desde que o sogro ou a sogra não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual, nem estejam declarando em separado. O fato da filha ser informada na declaração do cônjuge como dependente não permite que seus pais possam ser considerados dependentes também do cônjuge declarante.

Tem sido este, também, o entendimento da jurisprudência administrativa:

SOGRA - Quando o casal não apresentar declaração em conjunto, cabe unicamente à esposa, em sua declaração de rendimentos próprios, pleitear o abatimento de encargos correspondentes à sua genitora, economicamente dependente (Ac. 1º CC 102-20.327/83 e 106-707/86 - Resenha Tributária, Seção 1.2. Ed. 42/84, pág. 1110, e Ed. 16/87, pág. 447).

SOGROS - O vínculo de afinidade com os sogros permite que sejam considerados dependentes, desde que o cônjuge mulher não apresente rendimentos em declaração em separado (AC. 1º CC 102-21.256/84 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed 14/86, pág. 369).

Portanto, agiu corretamente a Fiscalização ao efetuar as glosas referentes ao sogro e sogra.

Quanto à juntada de documentação comprobatória, sabe-se que o momento oportuno para sua apresentação e por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tomarem-se meras alegações e da ocorrência da preclusão deste direito *a posteriori*, conforme dispõe o art. 15, do Decreto nº 70.235, de 1972, *in verbis*:

Art. 15. A impugnação, formalizado por escrito, **instruída com os documentos em que se fundamenta**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. (g. n).

Vale trazer à colação, também, o enunciado no art. 16, § 4º, do mesmo diploma legal, segundo o qual a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o

direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Extraí-se dos artigos supra citados, que a prova documental deve ser apresentada sempre na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. É de salientar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses.

Extraí-se dos artigos supra citados, que a prova documental deve ser apresentada sempre na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. É de salientar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses. Entretanto, não logra o impugnante demonstrar a ocorrência de quaisquer destes fatos previstos no Decreto 70.235/72, como de resto nada foi trazido até o presente momento.

O contribuinte apenas trouxe na impugnação documentos que já foram analisados pelo fiscal e que se encontram as fls.30 a 33, e esses não elidem o crédito tributário, conforme explanados e analisados durante a ação fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido de considerar PROCEDENTE o lançamento.

Mesmo ante a confirmação da decisão recorrida, necessário deixar consignado as seguintes considerações, tendo em vista as alegações do Recorrente.

No tocante à justificação das deduções pleiteadas pelo contribuinte, o artigo 73 do Decreto n.º 3.000 de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos, assim estabelecia:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

(...)

Conforme observado no Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento de Ação Fiscal (fl. 64) a autoridade lançadora considerou os comprovantes de pagamentos de despesas com instrução (fls. 30/33) dos dependentes pleiteados Marcelo Domingues de Oliveira (ano-calendário de 2002) e Priscila Domingues de Oliveira (anos-calendário de 2002 e 2003) e efetuou a glosa dos demais valores declarados (quantia excedente) sem a comprovação dos pagamentos declarados. Nos anos-calendário de 2004 a 2006 foram glosados integralmente o valor da dedução pleiteada ante a ausência de comprovação dos pagamentos declarados.

Em relação às despesas médicas com planos de saúde declaradas nos anos-calendário de 2002 a 2006 o motivo da glosa foi a falta de comprovação dos pagamentos declarados.

Quanto aos dependentes pleiteados nas declarações de ajuste anual (DAA) o quadro a seguir apresenta resumo com informações sobre os dependentes e valores pleiteados, a dedução mantida e a glosa realizada:

Cód.	Dados do Dependente na DAA		Ano-calendário				
	Nome	Data de Nascimento	2002	2003	2004	2005	2006
11	Maria Aparecida Domingues Oliveira	4/3/1953	Mantido como dependente				
22/21	Priscila Domingues de Oliveira	7/5/1979	Mantido	Glosado como dependente			
21/22	Marcelo Domingues de Oliveira	2/4/1983	Mantido	Glosado como dependente			
31/21	Eduardo Domingues de Oliveira	23/11/1926	Glosado como dependente				
31/21	Maria Borges de Oliveira	10/9/1930	Glosado como dependente				
<b>DEDUÇÃO COM DEPENDENTES PLEITEADA DAA</b>			<b>6.360,00</b>	<b>6.360,00</b>			
<b>DEDUÇÃO COM DEPENDENTES MANTIDA</b>			<b>3.816,00</b>	<b>2.544,00</b>			
<b>DEDUÇÃO COM DEPENDENTES GLOSADA</b>			<b>2.544,00</b>	<b>3.816,00</b>			
21	Camila Cristina Silva da Conceicao	2/12/1987			Glosado como dependente		
21	Raquel de Paula Schiavinatto	21/6/1987			Glosado como dependente		
<b>DEDUÇÃO COM DEPENDENTES</b>					<b>8.904,00</b>	<b>9.828,00</b>	<b>10.614,24</b>
<b>DEDUÇÃO COM DEPENDENTES MANTIDA</b>					<b>1.272,00</b>	<b>1.404,00</b>	<b>1.516,32</b>
<b>DEDUÇÃO COM DEPENDENTES GLOSADA</b>					<b>7.632,00</b>	<b>8.424,00</b>	<b>9.097,92</b>

Parcela dedutível com dependente:

Ano-calendário de 2002 = R\$ 1.272,00

Ano-calendário de 2003 = R\$ 1.272,00

Ano-calendário de 2004 = R\$ 1.272,00

Ano-calendário de 2005 = R\$ 1.404,00

Ano-calendário de 2006 = R\$ 1.516,32

A glosa dos dependentes em cada um dos anos-calendário está justificada de forma clara e precisa no referido Termo de Verificação Fiscal (fls. 64/65):

a) Marcelo Domingues de Oliveira – filho – nascido em 18/4/1983 (fl. 19) – código 21 – glosa a partir do ano-calendário de 2003 por apresentar declaração de ajuste anual em separado conforme resumo de fl. 25;

b) Eduardo Domingues de Oliveira e Maria Borges de Oliveira - sogros – declarados no ano-calendário de 2002 com o código 31, informadas as datas de nascimentos em 23/11/1926 e 10/9/1930, por não haver amparo na legislação tributária para que os mesmos possam ser assim considerados nos anos-calendário de 2002 a 2005. No ano-calendário de 2006 os mesmos foram declarados com o código 21 e as datas de nascimentos informadas foram 23/11/1987 e 10/9/1990 (fl. 60);

c) Priscila Domingues de Oliveira – filha – nascida em 7/5/1979 (fls. 20/21) – código 22, por ter superado a idade limite de 21 anos ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho e 24 anos no caso de estar cursando se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau. Por sua vez a alegação de que a condição de dependência decorre da saúde não tem amparo legal, como visto anteriormente, deixando consignado que relatório médico mencionado foi emitido em 15/10/2007 (fl. 34);

d) Camila Cristina Silva da Conceição e Raquel de Paula Schiavinatto, a partir do ano-calendário de 2004 não foram apresentados documentos probatórios da relação de dependência.

Deve-se deixar registrado que nas declarações de ajuste anual dos ano-calendário de 2005 (fl. 51) e 2006 (fl. 60) foram alteradas as datas de nascimento e os códigos de dependência de:

- a) Priscila Domingues de Oliveira, data nascimento 7/5/1979, alterada para 7/5/1982 em 2005 e para 7/5/1987 em 2006 e o código de dependência 22 de 2002 a 2005 para 21 em 2006;
- b) Marcelo Domingues de Oliveira, data nascimento 18/4/1983, alterada para 2/4/1983 em 2005 e para 2/4/1988 em 2006;
- c) Eduardo Domingues de Oliveira, data nascimento 23/11/1926, alterada para 23/11/1987 em 2006 e o código de dependência 31 de 2002 a 2005 para 21 em 2006;
- d) Maria Borges de Oliveira, data de nascimento 10/9/1930, alterada para 10/9/1990 em 2006 e o código de dependência 31 de 2002 a 2005 para 21 em 2006.

Do exposto, é de se ressaltar que o contribuinte teve a oportunidade de apresentar em diversas ocasiões a documentação comprobatória das deduções pleiteadas nas declarações de ajuste anual, seja no curso da ação fiscal (fls. 5 e 9), com a interposição da impugnação e do recurso voluntário, todavia deixou de fazê-lo, não se desincumbindo do ônus probatório, conforme disposto no artigo 373 da Lei 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)<sup>1</sup>. Ao contrário do alegado, no caso concreto não é cabível a inversão do ônus da prova, não sendo atribuição do fisco a comprovação dos pagamentos de despesas declaradas de instrução e com planos de saúde:

Assim sendo, baseando-se na fundamentação clara, objetiva e inequívoca tanto da autoridade fiscal como da DRJ e por outro lado a postura protelatória do Recorrente, somada com a ausência completa de juntada de efetivas provas dos pagamentos declarados de despesas com instrução e médicas e da comprovação de que os dependentes pleiteados podiam figurar nessa condição nos termos da legislação vigente, devem ser mantidas as glosas realizadas, além da omissão do rendimento tributável recebido pelo dependente declarado Marcelo Domingues de Oliveira, no ano-calendário de 2002, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

O recorrente argumenta no sentido de não cabimento da multa de ofício sob a alegação de não ter havido prejuízo na arrecadação do imposto (fl. 116). No procedimento de ofício uma vez constatada infração à legislação tributária, no caso concreto caracterizada pela omissão de rendimentos tributáveis, sobre o valor do imposto de renda devido e não recolhido haverá a incidência da multa de 75% prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996.

### **Conclusão**

Diante do exposto, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos

---

<sup>1</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.