



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



**Processo nº** 13907.720152/2011-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-005.406 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 19 de dezembro de 2022  
**Recorrente** ANTÔNIO WILSON BOTICHELLI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

**EMENTA**

DEDUÇÃO. DEPENDENTE. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA DESCARACTERIZAÇÃO DA DEPENDÊNCIA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. FILHO ACIMA DE 21 ANOS. DEPENDÊNCIA QUÍMICA. INCAPACIDADE PARA O TRABALHO. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DE CURATELA. DESNECESSIDADE. RESTABELECIMENTO DO DIREITO.

Nos termos do art. 35, III da Lei 9.250/1995, a dependência para fins tributários decorre da incapacidade física ou mental para o trabalho, independentemente da idade do filho.

O reconhecimento da incapacidade física ou mental para o trabalho independe da constituição de curatela (arts. 4º, II e 1.767, I e III do CC/2002), pois a legislação tributária não elege a incapacidade para a prática de certos atos da vida civil, nem a dependência química (“ébrios” e “viciados em tóxico”, no texto civil), como critérios determinantes para a fixação da dependência para fins tributários.

De fato, a dependência química pode ser a causa da incapacidade para o trabalho, que, por seu turno, é o critério para a incidência da norma tributária. O ponto relevante é a prova, ou a ausência dela, acerca dessa incapacidade, como já ocorre no campo previdenciário.

Ademais, a exigência de constituição de curatela violaria a Lei 13.146/2015, que, além de não exigir tal requisito para a proteção do indivíduo, determina que o meio menos invasivo sempre será preferível para amparar as pessoas.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO NOME DO PACIENTE NO RECIBO. INSUFICIÊNCIA. RESTABELECIMENTO DO DIREITO.

A simples ausência de indicação do nome do paciente no recibo é insuficiente para motivar a glosa da dedução pleiteada, sempre que for possível inferir a identidade entre fonte pagadora e beneficiário do tratamento, como é o caso dos autos.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DOS RECIBOS EMITIDOS PELOS PRESTADORES DE SERVIÇO. REDUÇÃO DOS MEIOS PROBATÓRIOS À CERTIFICAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA OU DA DISPONIBILIDADE DE VALORES POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. INTIMAÇÃO PRÉVIA, ESPECÍFICA E PRECISA. VALIDADE. MANUTENÇÃO.

A orientação firmada por esta Turma Extraordinária entende ser válida a glosa das deduções a título de despesa médica, na hipótese de o passivo deixar de apresentar documentação emitida por instituição financeira responsável pela operação de transferência de valores, ou pelo fornecimento de dinheiro em espécie na proximidade da data de vencimento da obrigação, se houve intimação prévia e expressa para tanto.

MULTA. AFASTAMENTO. VIOLAÇÃO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE.

Por força da Súmula CARF 02, é impossível a este Colegiado afastar a aplicação de multa, por violação do “Princípio Constitucional do Não Confisco”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário tão-somente para restabelecer as deduções referentes ao custeio de despesas médicas expressamente indicadas no tópico síntese do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata o presente processo de impugnação contra crédito tributário constituído mediante Notificação de Lançamento (fls. 19-24) lavrada contra a pessoa física em epígrafe como

resultado de revisão da Declaração de Ajuste Anual retificadora, ano-calendário 2008 (ND 09/37.427.396), entregue pelo contribuinte em 12/04/2010 (fls. 61-67).

O lançamento alterou o resultado da declaração correspondente de saldo de imposto a pagar, no valor de R\$ 50,81, para imposto suplementar de R\$ 6.365,21, em virtude da apuração das seguintes infrações:

- Dedução Indevida de Dependentes, no valor de R\$ 1.655,88, por falta de comprovação da curatela do dependente.

- Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor de R\$ 28.811,47. Consignou o Autante ter desconsiderado pagamento ao Plano de Saúde Unimed, Clínica Coração de Maria e Centro Terapêutico Viva correspondentes a beneficiário não dependente. Quanto aos recibos de Michelle Lázaro Grassano Gouveia, considerou apenas aqueles cujo efetivo desembolso fora atestado por cheque compensado.

Consta dos autos intimação prévia à autuação solicitando a comprovação do efetivo pagamento (fl. 18).

Cientificado do lançamento em 14/04/2011, segundo Aviso de Recebimento (AR) à fl. 68, o interessado apresentou peça impugnatória, na qual frisa que a incapacidade mental de seu filho ANTONIO WILSON BOTICHELLI, decorrente de dependência química, está devidamente comprovada pelos atestados que ora anexa, situação que impõe a revisão da glosa de dependente e despesa médica com plano de saúde correlato (R\$ 1.652,91).

Pede a consideração de R\$ 500,00 pagos à profissional Michelle Lázaro Grassano Gouveia diante da cópia de cheque anexo à defesa a atestar o efetivo pagamento do dispêndio como exigido pelo Autuante. Ainda sobre esta profissional, discorre sobre o cabimento e suficiência dos recibos emitidos pelos profissionais de saúde como prova de despesas médicas incorridas, vez que o Ordenamento Civil admite a quitação de dívidas em espécie no art 315 do Código Civil.

Quanto aos acessórios incidentes sobre o imposto suplementar, assevera que a multa de ofício, culminada no percentual de 75%, se caracteriza como confisco pedindo sua redução ao patamar de 20%, bem como solicita a extinção do indexador pela variação da SELIC.

Eis o relatório.

A impugnação é tempestiva e por ter sido apresentada por parte legítima (procuração fl 16), dela se toma conhecimento.

### **Dependentes**

Pois bem, o conceito de dependentes para fins tributários é estabelecido pelo art. 35 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcrito:

*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.*

*§ 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.*

Dito isto, importa lembrar que o recorrente teve glosado o dependente ANTONIO WILSON BOTICHELLI JUNIOR, identificado pelo código 23 correspondente a filho maior de 24 anos, incapaz física ou mentalmente ao trabalho (fl 62). Exigiu o Autuante a apresentação de Termo de Curatela pelo contribuinte.

De fato, pela simples dicção legal da parte final do inciso III supracitado, reconhece-se que a Legislação Tributária, como bem orienta o art 332 da Lei nº 5.869, de 1973 – Código de Processo Civil (CPC), vigente à época, não elegeu uma prova documental específica pela qual se dará o ateste perante o Fisco da incapacidade mental do dependente que o impossibilita trabalhar.

*Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.*

Neste mesmo sentido, vejamos a Pergunta 319 da publicação intitulada Perguntas e Respostas divulgada aos contribuintes no exercício de 2009:

#### **DOCUMENTAÇÃO PARA COMPROVAR A DEPENDÊNCIA**

##### **319 — Qual é o documento hábil para comprovar a relação de dependência?**

*Para o cônjuge e filhos, a prova desta relação é feita por meio de certidão de casamento e de nascimento. No que concerne a menor pobre que o contribuinte crie e eduque, esse somente é considerado dependente, para os efeitos do imposto sobre a renda, se obedecidos os procedimentos estatuídos na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 - Estatuto da Criança e do Adolescente - quanto à guarda, tutela ou adoção. Em relação ao companheiro, é necessária a prova de coabitação e, a irmãos, netos e bisnetos, o termo de guarda judicial e a prova de incapacidade física ou mental para o trabalho, se for o caso.*

No entanto, percebe-se que ambos os atestados (fls 25 e 27), emitidos posteriormente ao ano-calendário da lide (2008), não expressam a incapacidade mental do dependente para o labor, mas apenas dão conta de fatos como período de internação (13/07/2008 a 09/04/2009), resistência ao tratamento, saída da internação, dentre outros, sendo impossível concluir por estes documentos o atendimento da condicionante legal que induz à dependência para fins tributários.

Neste contexto de incerteza, creio ter surgido a exigência do termo de Curatela pelo Autuante, pois sabe-se que o inciso II do art 4º da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, modificado pela Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Lei nº 13.146, de 2015), considera incapazes os viciados em tóxico para certos atos da vida civil de cunho patrimonial, à semelhança do contrato de trabalho, sujeitando-os a curador judicialmente estabelecido como meio de proteção dos interesses destes, por força do inciso III do art 1.767 do mesmo Código.

**Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos ou à maneira de os exercer: (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)**

*I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos;*

*II - os ébrios habituais e os viciados em tóxico; (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*III - aqueles que, por causa transitória ou permanente, não puderem exprimir sua vontade; (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*IV - os pródigos.*

*Parágrafo único. A capacidade dos indígenas será regulada por legislação especial. (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

...

**Art. 1.767. Estão sujeitos a curatela:**

*I - aqueles que, por causa transitória ou permanente, não puderem exprimir sua vontade; (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*II - (Revogado); (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*III - os ébrios habituais e os viciados em tóxico; (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*IV - (Revogado); (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*V - os pródigos.*

Neste diapasão, conclui-se que o termo de curatela solicitado durante o Procedimento Fiscal é importante instrumento probatório ao olhar do Ordenamento Jurídico vigente. Logo, tendo em vista que as declarações / atestados anexos não asseguram o cumprimento das exigências legais para reconhecimento da dependência, tampouco é acostada a prova requerida pelo Autuante, entendo por manter a glosa.

#### **Despesas médicas**

As deduções legais em Declaração de Ajuste se lastreiam no art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que à época do fato gerador dispunha:

*Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*

*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;*

...

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

*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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;*

*IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;*

*V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.*

*§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II do caput deste artigo.*

No que tange à dedução de despesas médicas incorridas em favor do filho ANTONIO WILSON BOTICHELLI JUNIOR, quais sejam, Plano de Saúde Unimed (R\$ 1.652,91), Clínica Coração de Maria (R\$ 8.390,00) e Centro Terapêutico Viva (R\$ 12.510,00), ressalto ter havido comprovação apenas dos pagamentos vertidos ao plano de saúde à fl 31. De qualquer forma, não podem ser acatadas por afrontarem o inciso II, §2º do art 8º da Lei 9.250, de 1995, a exigir que as despesas tenham beneficiado pessoas consideradas dependentes para fins tributários situação não configurada no caso em exame, haja vista a manutenção da glosa deste dependente.

Quanto aos pagamentos a Michelle Lázaro Grassano Gouveia, informados no montante de R\$ 4.250,00, mas considerados comprovados pelo Autuante até o montante de R\$ 2.000,00, sob justificativa de ausência do efetivo pagamento, concluo não ser possível acatar o pleito do recorrente. Não consta dos autos recibo emitido pela profissional a atestar quem foi o beneficiário da despesa e o cheque utilizado para pagamento (fl 29) foi emitido por pessoa diversa do contribuinte (Sra Lucilene Apa V Botichelli) e esta não consta como dependente na declaração entregue.

Cumpre-me esclarecer ao recorrente que o pedido de provas adicionais aos recibos resta previsto no art 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), bem como em trecho de Solução de Consulta Interna Cosit nº 33, de 2013, itens 9 e 9.1, não representando mácula ao direito à ampla defesa, mas busca pela verdade material.

9. Em sua proposta de solução, a Cocaj refere que a solicitação de elementos adicionais de convencimento encontra respaldo no caput e § 1º do art. 73 e no art. 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), **admitindo-se como prova de pagamento, a princípio, os recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos no art. 80, § 1º, incisos II e III, do RIR/1999.**

**9.1. Persistindo dúvida, a legislação tributária permite que elementos adicionais sejam solicitados com vistas à demonstração da veracidade da dedução de despesa médica.** O art. 73 do RIR/1999 estabelece que a comprovação ou justificação das deduções sejam efetuadas a juízo da autoridade lançadora. Se os documentos são apresentados pela primeira vez na impugnação, a autoridade julgadora poderá solicitar elementos adicionais de convencimento, com base no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, sem que isso configure inovação do lançamento e agravamento da exigência inicial. Apresenta trecho de voto do Acórdão DRJ/RJII nº 13 33.085, de 14 de janeiro de 2011, abaixo transcrito:

*Por sua vez, quando do exame do processo para fins de julgamento, deve o julgador, na busca da verdade material – princípio esse informador do processo administrativo fiscal –, formar o seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente restariam insuficientes, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.*

(...) Nesse sentido, a comprovação de despesas médicas por meio de recibos/simples declarações emitidos por profissionais de saúde é, em alguns casos, muito frágil, devendo servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não estando a autoridade fiscal, seja lançadora ou julgadora, obrigada a se

satisfazer somente com estes documentos, principalmente quando se trata de documentos emitidos por parente do contribuinte.

*A prova definitiva e incontestável da despesa médica, nestes casos, é feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade do pagamento e da prestação dos serviços, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, a posteriori, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.* (...)

Sobre o tema cita-se ainda jurisprudência emanada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

**Acórdão nº 2202-002.453**

*IRPF. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Havendo dúvida razoável sobre a efetividade dos pagamentos de despesas médicas, pode o Fisco exigir elementos adicionais de prova. É o caso em que o suposto prestador dos serviços médicos nega expressamente a prestação dos serviços e o recebimento dos valores correspondentes. Não comprovada a efetividade dos pagamentos e da prestação dos serviços, justifica-se a glosa das deduções.*

**Nº Acórdão 2201-001.887**

*IRPF. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em condições normais, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante de indícios de irregularidades, é lícito ao Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e dos pagamentos realizados, sem os quais é cabível a glosa da dedução. Devem ser acolhidas as deduções em relação às quais o Contribuinte apresentou outros elementos que corroborem os recibos.*

Em face da ausência de elementos de prova adicionais hábeis a promover o convencimento do julgador a respeito da efetividade da prestação do serviço e pagamento deste, mantenho a glosa.

**Multa Isolada. Multa de ofício. Constitucionalidade. Confisco.**

O contribuinte taxa a multa punitiva que lhe fora imposta (no percentual de 75%) de confiscatória.

Em havendo declaração inexata da qual resulte diferença de imposto a recolher, a sanção advém dos incisos I e II do art 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

***I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;***

***II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;***

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

**§ 1º** O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Portanto, confirma-se que a imposição da multa punitiva no percentual de 75%, tal como aplicada pela Fiscalização, origina-se de ato legal e obriga a todo cidadão que venha a infringir a legislação tributária, independentemente de intenção, reincidência, histórico ou má-fé do contribuinte. Em verdade, nota-se que a presença de qualificadoras subjetivas clamariam pela incidência de percentual majorado de previsto no § 1º do art 44 já citado.

Sobre abordagem de aspectos constitucionais correlatos à Legislação Tributária, cumpre-nos observar não caber à instância administrativa tal apreciação. De acordo com o art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, o julgador deve observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos tributários e aduaneiros. A autoridade tributária, tanto a lançadora quanto a julgadora, encontra-se cingida aos estritos termos da legislação fiscal, estando impedida de ultrapassar tais fronteiras para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em tela, uma vez que às autoridades tributárias cabem apenas cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que estão submetidas.

Os mecanismos de controle de constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém com exclusividade tal prerrogativa. Conclui-se que, até que o Poder Judiciário por meio do Supremo Tribunal Federal (STF) 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.

Logo, entendo que o procedimento fiscal não carece de reparos.

**Juros SELIC. Aplicação. Possibilidade.**

Quanto aos juros moratórios baseados na variação da taxa SELIC derivam igualmente de imperativo legal trazido pelo art 84 da Lei nº 8.981, de 1995, c/c art 13 da Lei nº 9.065, de 1995, ambos a seguir transcritos.

**Lei nº 8.981, de 1995**

*Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

...

**Lei nº 9.065, de 1995**

*Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

Ressalte-se a existência de Súmula da lavra do Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) a reafirmar a legalidade da aplicação da taxa SELIC.

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Como dito, o julgador é mero aplicador das normas legais e regulamentares estando impedido de examinar questões constitucionais como anteriormente abordado. Assim, concluo pela correção do lançamento neste aspecto.

**Conclusão**

À vista do exposto, voto no sentido de julgar IMPROCEDENTE a impugnação.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Exercício: 2009

DEDUÇÃO DE DEPENDENTES. POSSIBILIDADE.

Somente é admitida a dedução de dependentes quando comprovado o grau de parentesco com o titular e demais condicionantes legais.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. ELEMENTOS ADICIONAIS.

Via de regra, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante de indícios de irregularidades, é lícito ao Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e dos pagamentos realizados, sem os quais é cabível a glosa da dedução.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício decorre de lei sendo impossível seu afastamento até que esta seja considerada inconstitucional.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do SELIC para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/02/2017, o sujeito passivo interpôs, em 21/03/2017, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a relação de dependência está comprovada nos autos;
- b) as despesas médicas de dependente estão comprovadas nos autos;
- c) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas, pois houve a prestação dos serviços e o efetivo pagamento; e que
- d) a multa aplicada pela autoridade fiscal possui caráter confiscatório.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

1. RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA

Dispõe a legislação de regência aplicável aos fatos jurídicos em exame, *verbatim*:

Decreto 3.000/1999

*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.*

*§ 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.*

O órgão de origem entendeu descaracterizada a relação de dependência para fins tributários, na medida em que o filho do sujeito passivo possuía 24 anos, sem estar matriculado em curso superior nem estar incapacitado para o trabalho.

Para entender que o sujeito passivo não estava incapacitado para o trabalho, o órgão de origem assumiu que a constituição de curatela seria condição essencial, como se lê no seguinte trecho do acórdão-recorrido:

Dito isto, importa lembrar que o recorrente teve glosado o dependente ANTONIO WILSON BOTICHELLI JUNIOR, identificado pelo código 23 correspondente a filho maior de 24 anos, incapaz física ou mentalmente ao trabalho (fl 62). Exigiu o Autuante a apresentação de Termo de Curatela pelo contribuinte.

De fato, pela simples dicção legal da parte final do inciso III supracitado, reconhece-se que a Legislação Tributária, como bem orienta o art 332 da Lei nº 5.869, de 1973 – Código de Processo Civil (CPC), vigente à época, não elegeu uma prova documental específica pela qual se dará o ateste perante o Fisco da incapacidade mental do dependente que o impossibilita trabalhar.

*Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.*

Neste mesmo sentido, vejamos a Pergunta 319 da publicação intitulada Perguntas e Respostas divulgada aos contribuintes no exercício de 2009:

#### **DOCUMENTAÇÃO PARA COMPROVAR A DEPENDÊNCIA**

##### **319 — Qual é o documento hábil para comprovar a relação de dependência?**

*Para o cônjuge e filhos, a prova desta relação é feita por meio de certidão de casamento e de nascimento. No que concerne a menor pobre que o contribuinte crie e eduque, esse somente é considerado dependente, para os efeitos do imposto sobre a renda, se obedecidos os procedimentos estatuídos na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 - Estatuto da Criança e do Adolescente - quanto à guarda, tutela ou adoção. Em relação ao companheiro, é necessária a prova de coabitação e, a irmãos, netos e bisnetos, o termo de guarda judicial e a prova de incapacidade física ou mental para o trabalho, se for o caso.*

No entanto, percebe-se que ambos os atestados (fls 25 e 27), emitidos posteriormente ao ano-calendário da lide (2008), não expressam a incapacidade mental do dependente para o labor, mas apenas dão conta de fatos como período de internação (13/07/2008 a 09/04/2009), resistência ao tratamento, saída da internação, dentre outros, sendo impossível concluir por estes documentos o atendimento da condicionante legal que induz à dependência para fins tributários.

Neste contexto de incerteza, creio ter surgido a exigência do termo de Curatela pelo Autuante, pois sabe-se que o inciso II do art 4º da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, modificado pela Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Lei nº 13.146, de 2015), considera incapazes os viciados em tóxico para certos atos da vida civil de cunho patrimonial, à semelhança do contrato de trabalho, sujeitando-os a curador judicialmente estabelecido como meio de proteção dos interesses destes, por força do inciso III do art 1.767 do mesmo Código.

**Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos ou à maneira de os exercer: (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)**

*I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos;*

*II - os ébrios habituais e os viciados em tóxico; (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*III - aqueles que, por causa transitória ou permanente, não puderem exprimir sua vontade; (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*IV - os pródigos.*

*Parágrafo único. A capacidade dos indígenas será regulada por legislação especial. (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

...

**Art. 1.767. Estão sujeitos a curatela:**

*I - aqueles que, por causa transitória ou permanente, não puderem exprimir sua vontade; (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*II - (Revogado); (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*III - os ébrios habituais e os viciados em tóxico; (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*IV - (Revogado); (Redação dada pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)*

*V - os pródigos.*

Neste diapasão, conclui-se que o termo de curatela solicitado durante o Procedimento Fiscal é importante instrumento probatório ao olhar do Ordenamento Jurídico vigente.

Logo, tendo em vista que as declarações / atestados anexos não asseguram o cumprimento das exigências legais para reconhecimento da dependência, tampouco é acostada a prova requerida pelo Autuante, entendo por manter a glosa.

Ocorre que os textos legais mencionados não exigem a constituição de curatela para a caracterização de dependência para fins tributários.

Como a legislação tributária não elege a dependência química (a incluir ao álcool) como critério para fixação da dependência para fins tributários, a menção à legislação civil deve seguir a racionalidade própria daquele sistema, quer dizer, não é propriamente o vício o fato determinante, mas sim a incapacidade para o exercício profissional decorrente dessa situação. Nesse contexto, e tão-somente como elemento de aproximação, a proteção estendida à Pessoa com Deficiência pode auxiliar na compreensão da proteção que deve ser estendida à Pessoa com Dependência Química, pois ambos os quadros tem por um de seus elementos comuns a diminuição da capacidade laborativa.

Feita essa aproximação cognitiva, deve-se indagar se a legislação de regência exige a imposição de restrições pela curatela para reconhecimento da dependência para fins tributários.

A curatela é um instrumento de Direito Civil destinado a modificar o espectro de faculdades jurídicas inerentes à pessoa, com a transferência de algumas delas a outrem, com o objeto de impedir a ocorrência de danos potencialmente causáveis pela dificuldade da respectiva prática por seu detentor.

Nesse sentido, lê-se literalmente na Lei 13.146/2015:

Art. 84. A pessoa com deficiência tem assegurado o direito ao exercício de sua capacidade legal em igualdade de condições com as demais pessoas.

§ 1º Quando necessário, a pessoa com deficiência será submetida à curatela, conforme a lei.

[...]

§ 3º A definição de curatela de pessoa com deficiência constitui medida protetiva extraordinária, proporcional às necessidades e às circunstâncias de cada caso, e durará o menor tempo possível.

[...]

Art. 85. A curatela afetará tão somente os atos relacionados aos direitos de natureza patrimonial e negocial.

§ 1º A definição da curatela não alcança o direito ao próprio corpo, à sexualidade, ao matrimônio, à privacidade, à educação, à saúde, ao trabalho e ao voto.

§ 2º A curatela constitui medida extraordinária, devendo constar da sentença as razões e motivações de sua definição, preservados os interesses do curatelado.

[...]

Art. 86. Para emissão de documentos oficiais, não será exigida a situação de curatela da pessoa com deficiência.

A atual configuração das normas de Direito Civil procura reduzir a autonomia do indivíduo na menor medida possível, como demonstra a existência de instrumentos menos invasivos, como a tomada de decisão apoiada, cujo suporte normativo-textual dispõe:

Lei 13.146/2015

Art. 84. [...]

[...]

§ 2º É facultado à pessoa com deficiência a adoção de processo de tomada de decisão apoiada.

Se a legislação permite à pessoa com deficiência amparar-se na tomada de decisão apoiada, se necessário, ou em nenhum outro apoio, é evidente que a curatela não é pressuposto determinante para o reconhecimento da incapacidade empírica, factual, do indivíduo para a prática de alguns atos ordinários da vida. Noutro dizer, não faz sentido exigir a curatela para estender à pessoa com algum grau de incapacidade proteções alheias àquelas vinculadas aos atos sensíveis da vida civil, como é o caso da proteção no campo tributário.

Em síntese, a incapacidade para o trabalho é o critério determinante eleito pela legislação de regência para definição da dependência para fins tributários, e não a perda total, nem parcial, das faculdades inerentes à prática de atos da vida civil.

Sempre que houver comprovação, por meios idôneos, que a pessoa perdeu a capacidade para o trabalho, a longo prazo, independentemente de o motivo ser físico ou psíquico, será necessário reconhecer a dependência para fins tributários.

Como a autoridade lançadora e o órgão de origem utilizaram um único argumento para descaracterizar a dependência, que foi a ausência de constituição de curatela, o atendimento aos demais critérios legais necessários à definição de incapacidade para o trabalho não pode ser utilizado para manter o lançamento, e as deduções pleiteadas devem ser restabelecidas.

## 2. DESPESAS MÉDICAS

### 3.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se o sujeito passivo comprovou o custeio das despesas médicas cuja dedução é pleiteada.

Conforme expõe o i. CONS. HONÓRIO ALBUQUERQUE DE BRITO:

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção. É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

De fato, nos termos da Súmula CARF 180, *“para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”*.

Assim, a autoridade fiscal tem legitimidade e permissão para exigir do sujeito passivo a apresentação de provas complementares para acolhimento das alegadas despesas médicas efetuadas, de modo a tornar a singela apresentação de recibos **insuficiente**, ainda que eles atendam aos requisitos formais previstos na legislação.

Sem prejuízo da estrita observância à orientação sedimentada no enunciado da Súmula CARF 180, a permissão para a exigência de comprovação complementar é ato plenamente vinculado, isto é, cuja prática não pode ser discricionária. Como qualquer ato administrativo, a rejeição das alegadas despesas médicas deve ser fundamentada e motivada.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún.do CTN) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que *“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”* (AI 718.963-AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca da chamada “verdade material”.

A propósito, *“por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva”* (RE 599194 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em

14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Assim, a declaração de insuficiência de recibos conjugada à faculdade de exigir documentação complementar, especialmente prova específica da transferência de valores monetários (cheques, PIX, DOCs, TEDs, transferências bancárias, cartão de crédito, extratos bancários) não são discricionárias e, nesse sentido, devem ser devidamente motivadas e fundamentadas.

A questão de fundo se torna, assim, saber-se se exige-se a inexorável apresentação desse tipo de documento – prova da operação de transferência de recursos (se as condições de sua exigibilidade foram cumpridas), ou se sua ausência pode ser suprida por outros meios de prova admitidos em direito.

De fato, são indícios consistentes a exigir aprofundamento do acervo probatório das despesas médicas, exemplificativamente:

- a) Insuficiência do patrimônio ou das receitas declaradas para fazer frente ao custo dos serviços, dada a necessidade de prover outras despesas essenciais à vida humana;
- b) Inidoneidade dos prestadores dos serviços médicos;
- c) Incompatibilidade dos valores pagos, quando comparados com a prática normalmente verificada na praça;
- d) Ausência de registro dos respectivos recebimentos nos deveres instrumentais dos prestadores de serviços (e.g., DAA, DMED);
- e) Inusualidade da prática de pagamento de tais quantias em espécie.

AGUSTÍN GORDILLO faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

“Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado” (Tratado de derecho administrativo. Disponível em [http://www.gordillo.com/tomos\\_pdf/1/capitulo10.pdf](http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf), pág. X-26).

Singelamente, acrescemos que o sujeito passivo também deve saber exatamente o que a autoridade fiscal entende como necessário para confirmar ou para infirmar os fatos jurídicos relevantes à apuração do tributo.

Por oportuno, transcrevo os arts. 73 e 80 do Decreto 3.000/1999, aplicável aos fatos jurídicos em exame:

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 irrecorrível 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 hospitalares, 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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

Resumidamente, diante de fundada dúvida, a autoridade fiscal pode exigir a apresentação complementar de documentos, como, por exemplo:

- 1- Recibos, documentos fiscais, declarações ou laudos que atendam aos requisitos formais previstos no art. 80 do Decreto 3.000/1999 (beneficiário/paciente, pagador, 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, registro profissional do prestador de serviços, descrição do serviço prestado);
- 2- Títulos de crédito ou extratos bancários que comprovem a efetiva transferência da quantia em dinheiro tida por despesa médica.

Para assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de conhecer e atender à exigência da autoridade fiscal, a especificação desses documentos deve ocorrer logo no início do processo de fiscalização e controle da atividade desempenhada pelo contribuinte, sob pena de violação do art. 59, II do Decreto 70.235/1972. O detalhamento da documentação necessária na primeira oportunidade de contato com o sujeito passivo é profilática, com o objetivo de evitar futura contaminação do crédito tributário pela inovação de critérios legais originariamente adotados para confirmar ou para infirmar as deduções pretendidas.

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

**Numero do processo:**10510.007814/2008-34 **Turma:**Terceira Turma Extraordinária da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Tue Sep 22 00:00:00 UTC 2020 **Data da publicação:**Tue Oct 20 00:00:00 UTC 2020 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2004 PAF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da glosa de dedução indevida de IRRF é diverso do fundamento do lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

**Numero da decisão:**2003-002.600

**Numero do processo:** 10680.005472/2008-66

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Sep 09 00:00:00 UTC 2014

**Data da publicação:** Wed Oct 08 00:00:00 UTC 2014

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005 Ementa: IRPF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da glosa de despesa com livro caixa é diverso do fundamento do lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

**Numero da decisão:** 2201-002.503

**Numero do processo:** 13162.000079/2009-12

**Turma:** Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Nov 19 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:** Thu Dec 05 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. É de se cancelar a autuação quando a decisão recorrida aponta fundamentos diversos daqueles da autuação para manter a exigência, sob pena de violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

**Numero do processo:** 10510.004826/2007-26

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Quarta Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Thu Oct 10 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:** Wed Oct 30 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. Restando comprovado o imposto de renda retido na fonte, cabe computa-lo no lançamento. AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

**Numero do processo:** 13748.001852/2008-98

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Primeira Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Mon Apr 14 00:00:00 UTC 2014

**Data da publicação:** Mon May 05 00:00:00 UTC 2014

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO Devem ser restabelecidas as despesas devidamente comprovadas, através de documentação idônea, que faz prova da efetividade dos serviços contratados e dos respectivos beneficiários dos serviços contratados. Vedada a inovação da fundamentação por oposição de motivo não constante da autuação. Recurso Provido

Uma vez comprovadas as despesas médicas, por documentação idônea, é imprescindível assegurar ao sujeito passivo o direito à respectiva dedutibilidade, observada a legislação de regência.

Vão ao encontro da observância do direito à dedutibilidade os seguintes precedentes:

**Numero do processo:**13677.000205/2001-73 **Data da sessão:**Mon May 10 00:00:00 UTC 2010 **Ementa:**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Ano-calendário: 1999 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física. Recurso especial negado  
**Numero da decisão:**9202-000.814 **Numero do processo:**10850.000104/2008-22 **Turma:**Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção **Câmara:**Segunda Câmara **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2017 **Data da publicação:**Wed Oct 25 00:00:00 UTC 2017 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física Recurso Voluntário Provido **Numero da decisão:**2202-004.319 **Numero do processo:**10980.720179/2009-29 **Turma:**Segunda Turma Especial da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu May 12 00:00:00 UTC 2011 **Data da**

**publicação:**Fri May 13 00:00:00 UTC 2011 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2006 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. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poderdever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

**Numero da decisão:**2802-00.824 **Numero do processo:**13603.000777/2007-10 **Turma:**2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS **Câmara:**2ª SEÇÃO **Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais **Data da sessão:**Wed Jun 19 00:00:00 UTC 2019 **Data da publicação:**Mon Aug 05 00:00:00 UTC 2019 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005 IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. A apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

**Numero do processo:**13830.720850/2016-72 **Turma:**Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Mon Jan 29 00:00:00 UTC 2018 **Data da publicação:**Mon Apr 23 00:00:00 UTC 2018 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013 DESPESAS MÉDICAS GLOSADAS. DEDUÇÃO MEDIANTE DOCUMENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS QUE JUSTIFIQUEM A INIDONEIDADE DOS COMPROVANTES. Notas fiscais de despesas médicas têm força probante como comprovante para efeito de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física. A glosa por recusa da aceitação dos comprovantes de despesas médicas, pela autoridade fiscal, deve estar sustentada em indícios consistentes e elementos que indiquem a falta de idoneidade do documento. A ausência de elementos que indique a falsidade ou incorreção dos documentos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas. PRÓTESE ORTOPÉDICA. LAUDO MÉDICO. Notas fiscais com identificação do paciente e médico. Laudo médico apresentado. Comprovação realizada.

**Numero da decisão: 2001-000.204**

Ademais, a singela ausência de distinção entre fonte pagadora e beneficiário é insuficiente para manter a glosa. O modo menos ambíguo e vago para identificação dos elementos essenciais do pagamento consiste na aposição de rótulos às informações. Contudo, a prática empresário-comercial de emissão de documentos nem sempre é padronizada de modo otimizado, nem observa a máxima cautela. Afinal, a linguagem natural utilizada no cotidiano tende a ser fluida (cambiante), atécnica e subordinadas às particularidades regionais. Em alguns momentos, o Direito acaba por juridicizar a prática (e.g., art. 673, 3 da Lei 556/1850).

Assim, ausentes outros obstáculos, pode-se inferir que a fonte pagadora é também o beneficiário, pois essa é a prática adotada na elaboração de documentos simplificados ou padronizados.

De fato, a própria SRFB reconhece essa circunstância, como revela consulta ao art. 97, II da IN 1.500/2014, textualmente:

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

[...]

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário **CASO seja pessoa diversa daquela; (grifamos).**

Em sentido semelhante, a simples e isolada ausência de indicação do endereço não justifica a glosa, ante a possibilidade de identificação desse dado de outro modo, inclusive com consulta aos bancos de dados disponíveis à autoridade fiscal:

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

§ 4º A ausência de endereço em recibo médico é razão para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova de despesa médica, **porém não impede que outras provas sejam utilizadas, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB.** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017) (grifamos).

Sobre a necessidade de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, na hipótese de adimplemento em espécie, em que pese meu entendimento pessoal, no sentido de que a rejeição dos recibos deve ser expressamente motivada e fundamentada, de modo a inexistir permissão legal para que a autoridade fiscal exija discricionariamente e logo de início prova legitimada por terceiros acerca da efetiva transferência de valores, reconheço que, no âmbito desta Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção do CARF, a compreensão sobre o tema é diversa (cf., e.g., os Processos 19647.001463/2008-87, 17437.720120/2012-41 e 15504.720043/2012-53).

Por observância do Princípio do Colegiado, registro minha posição pessoal, mas adiro à orientação firmada.

Desse modo, se a **autoridade lançadora** exigiu prova do efetivo pagamento de despesa médica (por ocasião de intimação expressa no curso do lançamento), supostamente

realizada em dinheiro, deve-se comprovar a disponibilidade do numerário em data coincidente ou próxima ao desembolso.

Segundo entendimento desta c. Turma Extraordinária, essa comprovação deve ser feita com a apresentação de extratos (suporte) e com a correlação entre os respectivos saques e datas de pagamento (argumentação sintética).

No caso em exame, as deduções pleiteadas foram glosadas com base nas seguintes motivações:

- a) Despesa em favor de não dependente (o filho, dependente químico);
- b) Ausência de registro do paciente no recibo;
- c) Pagamento efetuado por terceiro, alheio à economia comum familiar.

A circunstância de a despesa ter sido efetuada em favor de filho, dependente químico não sujeito à curatela, não descaracteriza a dependência para fins tributários, conforme visto no item anterior, e, portanto, a dedução deve ser restabelecida.

A circunstância de o recibo não informar o nome do paciente é isoladamente insuficiente para justificar a glosa, sempre que for possível deduzir a identidade entre fonte pagadora e beneficiário do tratamento, como é o caso dos autos.

Sobre o cheque oriundo de terceiro, alheio à relação familiar, o sujeito passivo queda silente em suas razões recursais. Por outro lado, o documento adicional que teria sido localizado (fls. 93) não se encontra nos autos, de modo que a glosa deve, no ponto, ser mantida.

Sobre os valores pagos em espécie, a existência de intimação específica para a respectiva comprovação, condicionada à apresentação de registro bancário, impede o restabelecimento da dedução pleiteada, nos termos da orientação firmada por esta Turma.

#### 4. EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA

Como o afastamento da multa por violação da Proibição do Efeito de Uso de Tributo com Efeito de Confisco pressuporia a realização de controle de constitucionalidade, é impossível a este Colegiado prover o respectivo pedido (Súmula CARF 02).

#### 5. SÍNTESE

Em resumo, devem ser restabelecidas as seguintes deduções, de acordo com a fundamentação exposta:

- a) Dedução com dependente (fls. 20);

- b) Plano de Saúde Unimed (fls 21-22);
- c) Clínica Coração de Maria e Centro Terapêutico Viva (fls. 21-22).

#### DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para restabelecer as deduções referentes ao custeio de despesas médicas expressamente indicadas no tópico SÍNTESE do voto do relator.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino