



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



**Processo nº** 19647.013788/2008-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-003.920 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 24 de novembro de 2021  
**Recorrente** DAYSE MARQUES DA CUNHA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

ALEGAÇÃO PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E CONTRADITÓRIO. INTIMAÇÃO PARA PARTICIPAÇÃO DO JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO REGIMENTAL. NULIDADE REJEITADA.

As decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, de modo que apenas na falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte é que devem ser consideradas nulas nos termos do que determina o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

As Delegacias Regionais de Julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil são órgãos de deliberação interna, de modo que não há qualquer previsão constante da legislação que disciplina o processo administrativo fiscal para que os contribuintes sejam intimados das datas dos julgamentos das impugnações e possam participar ativamente das respectivas sessões de julgamento.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. EXIGÊNCIA DO EFETIVO PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 180.

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito por maioria, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Vencido o Conselheiro Wilderson Botto, que dava provimento parcial ao recurso, para acatar as despesas com Antonio e Janaina, no valor de R\$ 10.200,00.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Savio Salomao de Almeida Nobrega - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

## Relatório

Trata-se, na origem, de Notificação de Lançamento por meio da qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, relativo ao ano-calendário de 2003, o qual restou apurado no montante total de R\$ 9.156,44, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 78).

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 80, a autoridade fiscal apurou a seguinte infração à legislação tributária:

### “Dedução indevida de Despesas Médicas

Glosa do valor de R\$ \*\*\*\*\* 14.200,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

[...]

### COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

A contribuinte foi intimada a comprovar o efetivo pagamento aos profissionais ANTÔNIO HENRIQUE PEREIRA DO AMARAL, ANNA FLAVIA DE LUNA GONÇALVES e JANAÍNA PORPINO PEDROSA e não comprovou, motivo da glosa.”

A contribuinte foi devidamente notificada da autuação fiscal e apresentou Impugnação de fls. 02/14 por meio da qual suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa apenas em relação à dedução indevida de despesas médicas, acompanhada dos documentos de fls. 15/75.

Em Despacho de fls. 98/100, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Recife – PE entendeu por converter o julgamento em diligência para que os autos retornassem à autoridade lançadora para que analisasse os documentos e questões de fato

apresentados na impugnação e, ao final, lavrasse Termo Circunstanciado o qual deveria ser encaminhado para a contribuinte tomar conhecimento.

De acordo com a informação fiscal de fls. 105/107, a autoridade lançadora acabou devolvendo os autos à DRJ, uma vez que a impugnação não se enquadrava nas hipóteses do artigo 6º-A da Instrução Normativa RFB nº 958/2009, com redação dada pela Instrução Normativa nº RFB 1.061/2010.

Na sequência, os autos foram devolvidos à autoridade julgadora de 1ª instância apreciasse a impugnação. E, aí, em Acórdão de fls. 108/116, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Recife – PE entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

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

Exercício: 2004

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO- DESPESAS MÉDICAS. PARCIALMENTE IMPUGNADA.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea, nos termos da legislação que rege a matéria.

Serão mantidas as glosas de despesas médicas, quando não apresentados comprovantes da efetividade dos pagamentos e prestação de serviços, a dar validade plena aos recibos. Cabe ao contribuinte, mediante apresentação de meios probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa médica para afastar a glosa.

APRECIÇÃO DOS FATOS. LIVRE CONVICÇÃO DA AUTORIDADE JULGADORA.

Os fatos são apreciados segundo as provas trazidas aos autos e a livre convicção da autoridade julgadora.

ÔNUS DA PROVA.

Compete ao contribuinte a prova das informações constantes da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Cientificada da decisão de primeira instância, inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro(a) Savio Salomao De Almeida Nobrega - Relator(a)

De início, registre-se que a contribuinte foi intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 31/10/2012 (fls. 122) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 124/138, protocolado em 29/11/2012.

Considerando que o recurso foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo.

Observe, de logo, que a recorrente sustenta, em síntese, os mesmos argumentos lançados na impugnação no sentido de que os recibos apresentados estão em consonância com os requisitos previstos na legislação que dispõe sobre a dedutibilidade das despesas médicas e, portanto, devem ser considerados como documentos hábeis e idôneos para fins de comprovação do efetivo pagamento das respectivas despesas, conforme se verifica dos precedentes citados.

Além disso, a recorrente alega que em momento algum foi informada de que existia súmula administrativa de documentação tributariamente ineficaz quanto aos profissionais Antonio Henrique Pereira do Amaral (dentista), Janaína Porpinos (fonoaudióloga), Sofia Magda Correia de Oliveira (psicóloga) e Ricardo Henrique de Lira Vila Nova (dentista), bem assim que não foi intimada da ocorrência do julgamento da impugnação, ensejando, portanto, a nulidade por violação aos princípios do contraditório e ampla defesa, nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Passemos, então, ao exame das alegações preliminares e meritórias tais quais formuladas.

### **Da alegação de nulidade por falta de intimação da ocorrência do julgamento da impugnação**

Registre-se, de logo, que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

#### **“Decreto nº 70.235/72**

**Art. 59.** São nulos:

**I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka<sup>1</sup>,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

É nesse mesmo sentido Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>2</sup> se manifestam:

“O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II) (...).

[...]

O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

No caso, o que deve ser destacado é que não há qualquer previsão legal que disponha sobre a obrigatoriedade da intimação do contribuinte para que possa participar do julgamento da impugnação.

É nesse sentido que há muito que esse Tribunal Administrativo vem sustentando, conforme se verifica do precedente abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

SESSÃO DA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ. SUSTENTAÇÃO ORAL E DISTRIBUIÇÃO DE MEMORIAIS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO REGIMENTAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Na Portaria Ministerial que regulamenta o procedimento da sessão de julgamento na DRJ, não há previsão para a publicação prévia de pauta de julgamento, de sustentação oral por parte do impugnante ou seu patrono ou mesmo para o acompanhamento de interessados. Seguindo o julgamento o rito da Portaria MF nº 58/2006, vigente na época da sessão, não há falar em vulneração aos princípios do contraditório e da ampla defesa, até porque sequer no judiciário há previsão dos atos acima discriminados de forma absoluta, pois, por exemplo, em regra, as decisões de primeiro grau não são proferidas em audiências, na presença das partes e

---

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

<sup>2</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

seus patronos, mas no recesso dos gabinetes dos juízes, e nem por isso se levanta alguma vulneração aos princípios do contraditório e da ampla defesa nesse proceder.

[...]

(Processo nº 10680.012697/200879. Acórdão nº 2102002.786. Conselheiro Relator Rubens Maurício Carvalho. Sessão de 20/11/2013. Acórdão publicado em 30/05/2014).”

A propósito, destaque-se que as decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de entendimento, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2015

NULIDADE. INTIMAÇÃO DAS PARTES PARA PARTICIPAREM DA SESSÃO DE JULGAMENTO. SUSTENTAÇÃO ORAL. NÃO-CABIMENTO.

As DRJ são órgãos de deliberação interna da RFB, não havendo previsão legal para a participação dos interessados nas sessões de julgamento.

[...]

(Processo nº 19985.720672/2015-11. Acórdão nº 1301-004.928. Conselheiro Relator Lizandro Rodrigues de Sousa. Sessão de 09/12/2020. Acórdão publicado em 28/01/2021).”

As Delegacias Regionais de Julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil são órgãos de deliberação interna, de modo que não há qualquer previsão constante da legislação que disciplina o processo administrativo fiscal para que os contribuintes sejam intimados das datas dos julgamentos das impugnações e possam participar ativamente das respectivas sessões de julgamento.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada com base no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

### **Das alegações meritórias acerca das despesas médicas**

A legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dispõe que as despesas médicas podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, nos termos do que dispõem os artigos 8º da Lei nº 8.134/1990 e 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995. Confira-se:

#### **“Lei nº 8.134/1990**

**Art. 8º** Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

**I** - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

\*\*\*

#### **Lei nº 9.250/1995**

### CAPÍTULO III – DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

**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 hospitalares, 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:

[...]

**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.”

A legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos<sup>3</sup> também cuidou de dispor sobre a comprovação das deduções do imposto, conforme se verifica dos artigos 73, *caput* e 80 do Decreto nº 3.000/99:

#### “Decreto nº 3.000/99

### TÍTULO V – DEDUÇÕES

#### CAPÍTULO I – DISPOSIÇÕES GERAIS

**Art. 73.** Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

**§ 1º** Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

**§ 2º** As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

\*\*\*

### CAPÍTULO III - DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

---

<sup>3</sup> Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada", o que significa dizer que os fatos aqui discutidos devem ser analisados sob as disposições normativas constantes do Decreto nº 3.000/99, o qual, hoje, encontra-se revogado.

### Seção I - Despesas Médicas

**Art. 80.** Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

**§ 1º** O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

**I** - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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

**III** - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;"

Decerto que as respectivas disposições normativas devem ser interpretadas em conjunto.

A despeito da expressão final "*a juízo da autoridade lançadora*" constante do artigo 73, *caput* do Decreto nº 3.000/99 apresentar uma abertura semântica um tanto ampla, é de se reconhecer que tal abertura não pode ser objeto de juízos discricionários e um tanto desarrazoados. Aliás, toda a atividade tributária é vinculada à lei nos termos dos artigos 3º<sup>4</sup> e 142<sup>5</sup> do Código Tributário Nacional, o que significa dizer que a autoridade fiscal não pode se valer de juízos discricionários.

Por outro lado, verifique-se que o artigo 80, inciso III do Decreto nº 3.000/99 dispõe, especificamente, que os pagamentos com despesas médicas devem ser apontados e comprovados por meio de documentos com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Quer-se dizer com isso que a própria legislação de regência do Imposto sobre a Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos autoriza que os pagamentos com despesas médicas sejam comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos como, por exemplo, recibos, declarações e/ou outros documentos equivalentes que atendam às formalidades, os quais, a rigor, não se limitam apenas à comprovação efetiva dos respectivos pagamentos que, no caso, são comumente realizados através de transferências bancárias tais como as TED's e/ou os DOC's, cópias de extratos bancários, comprovantes de saques etc.

---

<sup>4</sup> Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>5</sup> Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.



A rigor, registre-se que a jurisprudência deste tribunal administrativo tem encampado essa linha de raciocínio, conforme se atesta da ementa abaixo reproduzida:

**“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2003

[...]

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. Em condições normais, os recibos fornecidos por profissionais de saúde, que atendam aos requisitos formais definidos na legislação, são documentos hábeis a comprovar as despesas médicas. Em situações excepcionais em que se verifiquem indícios de irregularidades, justifica-se a cautela do fisco em exigir elementos adicionais de prova. Ausentes tais indícios, não é válida a glosa da despesa sob o fundamento da falta de comprovação da efetividade dos pagamentos.

[...]

(Processo nº 13688.001169/2007-21, Acórdão nº 2201-00936, Conselheiro Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa. Sessão de julgamento de 02/12/2010. Acórdão publicado em 11/03/2011)”.

Nesse contexto, veja-se que a própria Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, enquanto norma complementar, dispõe que as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas por documentos fiscais ou outros documentos hábeis e idôneos que contenham, no mínimo, as informações ali discriminadas. Veja-se:

**Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014**

**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:

**I** - nome, endereço, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou CNPJ do prestador do serviço;

**II** - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário caso seja pessoa diversa daquela;

**III** - data de sua emissão; e

**IV** - assinatura do prestador do serviço.

**§ 1º** Fica dispensado o disposto no inciso IV do caput na hipótese de emissão de documento fiscal.

[...]

**§ 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).”

De todo modo, note-se que a dedutibilidade das despesas médicas dependerá da análise das circunstâncias fático-jurídicas e dos elementos probatórios que compõe o caso concreto.

A rigor, os recibos e declarações emitidos pelos profissionais médicos que contenham as informações mínimas tais quais previstas no artigo 97 da Instrução Normativa

RFB nº 1.500/2014 serão considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação das despesas médicas apenas nos casos em que a autoridade autuante não exige que as respectivas despesas sejam comprovadas por documentos que demonstrem, de forma inconteste, que os serviços médicos foram efetivamente realizados e, sobretudo, que o beneficiário realmente realizou o pagamento de tais serviços.

Ou seja, nas hipóteses em que a autuação fiscal é lavrada com base na falta de apresentação de documentos que comprovam a efetiva prestação dos serviços médicos e os efetivos pagamentos e/ou desembolsos, decerto que apenas quando o contribuinte comprova a efetividade das despesas a partir da apresentação de TED's, DOC's, extratos bancários, cheques nominais etc. é que o lançamento pode ser cancelado, de sorte que, em casos tais, os recibos não serão suficiente para tanto.

A título de informação, observe-se que, recentemente, este Tribunal editou a Súmula nº 180, vigente desde 16/08/2021, que dispõe que a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. Confira-se:

**“Súmula CARF nº 180**

**Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.”

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por glosar as despesas médicas tais quais declaradas porque a ora recorrente não comprovou o efetivo pagamento das despesas declaradas com os profissionais Antonio Henrique Pereira do Amaral, Anna Flavia de Luna Gonçalves e Janaína Porpino Pedrosa, quando, no caso, foi instada a fazê-lo oportunamente através do Termo de Intimação Fiscal de fls. 76, datado de 30/05/2008, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

1. Comprovação do efetivo pagamento aos profissionais ANTONIO HENRIQUE PEREIRA DO AMARAL, ANNA FLAVIA DE LUNA GONÇALVES e JANAÍNA PORPINO PEDROSA através de cheques nominais ou extratos bancários que identifiquem os pagamentos.

O fato é que, visando comprovar a veracidade de suas alegações, a recorrente apresentou recibos de fls. 15/22 e declarações emitidos pelos profissionais Antonio Henrique Pereira do Amaral e Janaína Porpino Pedrosa (fls. 26/27), sendo que, no caso, acabou não colacionando aos autos documentos robustos que pudessem comprovar a realização do efetivo pagamento das respectivas despesas médicas, tais como comprovantes de extratos bancários e saques com datas e valores coincidentes com as informações contidas nos recibos, cheques nominativos e/ou comprovantes de transferências - TED's ou DOC's, quando, a rigor, havia sido instada a fazê-lo.

A propósito, observe-se que as cópias dos cheques juntados às fls. 28/75 não apresentam quaisquer informações de que tenham sido nominados e compensados em nome dos profissionais Antonio Henrique Pereira do Amaral, Anna Flavia de Luna Gonçalves e Janaína

Porpino Pedrosa, de modo que não se prestam a comprovar a efetividade do pagamento das respectivas despesas médicas glosadas.

Da análise dos recibos apresentados de fls. 15 a 17, emitidos pelo profissional Antonio Henrique Pereira do Amaral, no total de R\$ 7.200,00, datados de 07/02, 10/04, 10/09/2003, onde consta que refere-se aos tratamentos dentários, realizados na contribuinte e em suas filhas. Na declaração datada de 08/08/2008, o emitente confirmou os serviços prestados para a contribuinte e suas dependentes no ano de 2003, foram pago em espécie, em nas datas dos recibos. Observa-se que nos referidos recibos os históricos são genéricos, não há especificação dos tratamentos, fichas odontológicas, radiografias, comum em tratamento dentário, não há como acatar o pleito da ora recorrente, apesar da informação de que os valores foram recebidos pelo em espécie, não havendo, portanto, qualquer comprovação da efetividade da prestação dos serviços.

A contribuinte apresentou às fls. 18 e 19, recibos emitidos pela Dra. Anna Flávia de Luna Gonçalves, no valor total de R\$ 4.000,00, datados de 18/06 e 29/12/2003, referente à prestação de “sessões ludoterapia” realizadas na dependente Juliana Marques Cunha, citando os períodos de janeiro a junho e o outro sem citação do período. Observa-se que não consta as datas dos atendimentos, não há indicação se os valores foram recebidos em cheque ou em espécie.

A contribuinte apresentou às fls. 20 a 23, recibos emitidos pela Dra. Janaina Pedrosa Correia, no valor total de R\$ 3.000,00, datados de 28/04, 29/08, 18/06 e 29/12/2003, referente à prestação de “sessões fonoterapia”, no primeiro recibo consta o nome da dependente Nathália .Marques Cunha, no período de setembro a dezembro/2003 os demais em nome de Juliana Marques Cunha, no período de janeiro a agosto/2003, não há indicação se os valores foram recebidos em cheque ou em espécie. Entretanto, consta uma declaração emitido pela profissional, afirma que prestou serviços para contribuinte no período de janeiro a dezembro de 2003, e foi pago em espécie. Entretanto, não comprovação da efetividade dos serviços prestados.

Nesse contexto, registre-se que o julgador apreciará a validade das alegações a partir do exame da consistência do conjunto de relatos linguísticos trazidos para sua comprovação, sendo que a versão dos fatos acolhida pelo julgador, no entanto, em razão das inevitáveis limitações que o conhecimento dos fatos padecem no momento em que se quer verificar o que efetivamente sucedeu, dificilmente terá atingido a verdade absoluta, aquela que tem a pretensão de ser universal. Em síntese, a conclusão baseada apenas nas provas trazidas aos autos retrata tão somente um juízo de probabilidade sobre o que ocorreu.

É nesse sentido que o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Veja-se:

**“Decreto nº 70.235/72**

**Art. 29.** Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>6</sup>,

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

A título de esclarecimentos, confira-se que ainda que a recorrente tenha colacionado jurisprudência que, ao menos em tese, poderia corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional<sup>7</sup>, já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Lei nº 5.172/1966**

**Art. 100.** São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

**II** - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária.

De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a

---

<sup>6</sup> NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

<sup>7</sup> Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convicções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei nº 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração.

Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e os fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões idênticas. Com efeito, a Lei nº 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei nº 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

**“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015**

**CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS**

**Art. 72.** As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

**Art. 75.** Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

**§ 2º** A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Além do mais, note-se que as decisões judiciais apenas devem ser obrigatoriamente aplicadas no âmbito deste Tribunal Administrativo na hipóteses previstas no artigo 62, parágrafos 1º e 2º do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de junho de 2015, cuja redação segue transcrita:

**“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**

**CAPÍTULO II – DO JULGAMENTO**

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**§ 1º** O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

**I** - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

**II** - que fundamente crédito tributário objeto de:

**a)** Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

**b)** Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

**c)** Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

**d)** Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

**e)** Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

**§ 2º** As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

Por essas razões, deve restar claro que os precedentes administrativos e judiciais tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional e não se tratam de decisões definitivas proferidas por Tribunais Superiores e, por isso mesmo, tanto não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do referido Código quanto não apresentam eficácia vinculante.

Considerando, portanto, que a contribuinte não apresentou documentos que comprovam o efetivo pagamento das despesas médicas nos termos do que determina tanto o artigo 73 do Decreto nº 3.000/99 quanto a Súmula CARF nº 180, quando, a bem da verdade, foi

instada a fazê-lo oportunamente, a glosa à dedução de despesas médicas deve ser mantida *in totum*.

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações de mérito tais quais formuladas pela recorrente não devem ser aqui acolhidas, já que, no caso, e com amparo na Súmula CARF nº 180, os recibos não são suficientes para fins de comprovação da efetividade dos pagamentos com as supostas despesas médicas, já que esse foi o motivo que ensejou a autuação fiscal.

### **Conclusão**

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega