



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



**Processo nº** 10830.723296/2013-44  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2002-007.861 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 23 de agosto de 2023  
**Recorrente** MARIA REGINA ARRIEL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

**DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.**

Quando devidamente comprovados 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 efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reestabelecer a dedução de despesas médicas com a profissional Leda Cazzolato Mongonni de R\$ 5.000,00 e manter as demais glosas, vencido o conselheiro Marcelo de Sousa Sateles, que negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Thiago Alvares Feital.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente e Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa, Thiago Alvares Feital, Marcelo de Sousa Sateles (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:

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrada Notificação de Lançamento – Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 31/36, relativo ao ano-calendário de 2009, exercício de 2010, para formalização de exigência e cobrança de imposto suplementar no valor total de **R\$ 2.407,15**, incluindo multa de ofício e juros de mora..

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 33/34, decorreu de Dedução Indevida de Despesas Médicas:

Regularmente intimada, apresentou doctos: dossiê 10010.009943/0213-83. Comprovou o tratamento dentário com Leda Mongonni, porém não comprovou o efetivo pagamento da despesa cf. item 1.2 do TIF 077/2013, glosa total. Apresentou declaração do plano de saúde Assimédica porém tal docto não indica o(s) beneficiário(s) do plano, cf item 3 da Intimação, docto indica somente os pagamentos efetuados pela contribuinte, e não havendo DMED elaborada pela empresa, não se pode constatar o valor de contribuição exclusivo da contribuinte.

Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 33/36.

Inconformada com a exigência, a qual tomou ciência em 24/05/2013, AR às fls. 37, a contribuinte apresentou impugnação em 06/06/2013, fls. 02/08, alegando, em síntese:

*“MARIA REGINA ARRIEL, brasileira, casada, aposentada, portadora do RG na 15.312.100-2, com CPF nº 777.107.978-49, residente e domiciliado na cidade de Campinas/SP, na Rua Antonio Mingone nº 6644, Jd. das Amoreiras. CEP 13.050-654, por seu advogado e bastante procurador que esta subscreve, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Senhoria, apresentar: IMPUGNAÇÃO AO AUTO DE INFRAÇÃO*

*Pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:*

*1. Conforme consta da autuação respectiva, foram glosadas despesas médicas por falta de comprovação ou previsão legal para sua dedução.*

*Uma, para a dentista Leda Cazzolato Morgonni, no valor de R\$ 5.000,00. Outra para a Assimédica Sistema de Saúde Ltda., no valor de R\$ 4.947,00.*

*Ocorre que, conforme se demonstrará de forma clara e objetiva, as duas glosas são indevidas,*

*2. A Impugnante, intimada em 21/01/13 para apresentar os comprovantes das despesas médicas assumidas no ano calendário 2009, cumpriu referida exigência fornecendo ao fisco vários recibos nominais, datados e assinados pela Dra. Leda Cazzolato Morgonni.*

*Em 13/03/13 foi realizada nova intimação para apresentação de uma declaração formal da dentista em questão, bem como de comprovantes de pagamentos (cópia de cheques, transferências bancárias, DOC/TED, extrato bancário e etc.) das despesas declaradas. Foi advertido, contudo, que comprovantes de saques aleatórios não teriam efeito probatório.*

*Apresentou a Impugnante, então, um detalhado histórico cronológico, técnico e financeiro do tratamento dentário ao qual foi submetida, devidamente elaborado e assinado pela dentista respectiva em papel timbrado de sua clínica.*

*Já os comprovantes de pagamentos não foram apresentados pois eram feitos, em sua maioria, em dinheiro.*

*Isto porque, tanto a Impugnante, como seu marido, são pessoas de idade avançada que seguem preferindo fazer pequenos pagamentos em espécie. E, assim, quando fazem o saque de suas aposentadorias já separam o montante necessário para as despesas programadas para o mês.*

*Pois bem, mesmo diante de tais documentos e circunstância, a autoridade fiscal efetivou a glosa da despesa em questão, que totaliza o montante de R\$ 5.000,00, em função de não ter a contribuinte comprovado o efetivo pagamento das despesas.*

*Ocorre que, as próprias produções normativas citadas pelo fiscal para efetivar tal glosa estabelecem que a comprovação do efetivo pagamento só deve ser exigida na falta de declaração do dentista que realizou o tratamento, senão vejamos:*

*"Lei n.º 9.250/1995.*

*Art. 8.º*

*(...)*

*IN SRF 15/2001*

*Art. 46.*

*(...)*

*Decreto n.º 3000/99*

*Art. 80.*

*(...)"*

*Pior do que efetivar a glosa em colisão com os preceitos legais acima transcritos, é fazê-la com base em mera presunção de irregularidade. Tal atitude fiscal fere o princípio elementar do in dúbio pro reo, conforme já consignou a hoje Ministra do Supremo Tribunal Federal, Eliana Calmon; "Meras conjecturas que não se encorpam após a instrução são indícios isolados e constituem-se em perigoso apoio para uma condenação, pelo princípio que deve ser sempre lembrado: in dúbio pro reo." (TRF1ª REGIÃO, APELAÇÃO CRIMINAL Nº 9501308189, DJ 16/12/96, REL. JUÍZA ELIANA CALMON)*

*Os tribunais administrativos, em verdade, já sedimentaram posicionamento completamente oposto a este, conforme se depreende destes três acórdãos julgados recentemente:*

*(...)*

*Deste modo, o que se impõe, e desde já se requer, é que seja reconhecida a insubsistência da autuação fiscal na parte em que glosou as despesas odontológicas deduzidas pela Impugnante em sua DIRPF 09/10.*

*Por oportuno, reafirma-se que nos recibos e no laudo emitidos constam claramente o nome da dentista: Dra. Leda Cazzolato Morgogni, seu endereço: Rua Carmine Alverti n.º 15, Campinas/SP, e seu CPP: 286.542.908-38.*

*3. No que toca às despesas realizadas junto à Assimédica, que totalizam o montante de R\$ 4.947,00, tem-se que a Impugnante é titular de um plano de saúde em que consta seu marido como dependente, Sr. Sebastião Alvarenga Arriel, inscrito no CPF sob o n.º 245.757.398-04.*

*Há anos a contribuinte solicita à administradora do plano de saúde em questão que lhe forneça um extrato discriminado do valor pago, de forma que ela possa declarar a sua parte, e seu marido a dele.*

*Porém como tal pedido nunca foi atendido, e diante da afirmação da Assimédica que ao fisco a informação era fornecida seguindo o mesmo critério, a Impugnante foi obrigada a declarar o valor completo fornecido pelo plano em seu nome,*

*Isto porque, como dito, não tinha outro valor a indicar e, pior, se declarasse qualquer outra quantia iria gerar uma incongruência entre sua declaração e a declaração da Assimédica. Portanto, pelo procedimento equivocado do plano de saúde a Impugnante foi forçada a fazer sua declaração da forma como efetivada.*

*Porém, o fez de modo a não gerar qualquer lesão ao fisco.*

*Explica-se:*

*É que por ter se apropriado de toda a despesa relativa ao plano de saúde, na declaração de IRPF de seu marido não se mencionou tal custo, de modo que, no encontro de contas, nada se sonogou ao erário.*

*Destarte, por estas razões, também deve ser considerada insubsistente a autuação neste ponto, sendo o que desde já se requer.*

*Subsidiariamente, informa que recentemente, após queixas em vários órgãos de controle, conseguiu a Impugnante descobrir informalmente o valor que lhe cabia sobre tal plano, qual seja R\$ 158,97 mensais de janeiro a maio/09 e RS 167,68 de junho a dezembro/09.*

*Portanto, requer seja considerado o valor da despesa que lhe cabe no plano de saúde em um total de R\$ 1.968,61. Efetivando-se a glosa apenas da diferença, que representa RS 2.978,39.*

*Requer ainda, diante dos argumentos supra apresentados, que seja cancelada a aplicação da multa de ofício em função de que o procedimento adotado pela contribuinte não teve nenhuma natureza sonegatória, fraudulenta ou algo que o valha. Subsidiariamente requer ao menos sua redução pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade que também se aplicam aos processos tributários administrativos.*

*4. Assim, por tudo quanto exposto, requer seja aceita e julgada procedente a presente impugnação para que seja decretada a insubsistência do respectivo auto de infração em função de tudo quanto se alegou, reconhecendo-se a legalidade das glosas realizadas e liberando-se, conseqüentemente, a restituição de imposto que cabe à Impugnante.*

*Alternativamente, requer sejam reconhecidas as despesas relativas ao plano de saúde declaradas nesta oportunidade, o que é possível graças aos princípios da informalidade e busca da verdade real, que norteiam os processos administrativos federais.*

*Requer ainda o cancelamento ou redução da multa de ofício aplicada com fundamento nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e diante da completa ausência de má-fé da contribuinte.*

*Nestes termos, requerendo que as futuras intimações também sejam realizadas em nome de seu advogado estabelecido na Rua Conceição, n.º 233, sala 510, Centro, Campinas/SP, CEP 13.010-050.”*

Tendo em vista o disposto na Portaria RFB n.º 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013), e no art. 2º da Portaria RFB n.º 1.006, de 24 de julho de 2013 (DOU 25/07/2013), e conforme definição da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, encaminhou-se o presente e-processo para apreciação pela DRJB/Fortaleza (fls. 117).

**É o relatório.**

A decisão de piso julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 29/06/2016, o sujeito passivo interpôs, em 29/06/2016, Recurso Voluntário, alegando, em apertada síntese, que:

- a) violação ao princípio da proporcionalidade
- b) violação ao princípio da razoabilidade
- c) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
- d) as despesas médicas com plano de saúde por beneficiário estão comprovadas nos autos
- e) a boa-fé exclui a ilicitude e a imputação de penalidade;

f) requer que futuras intimações também seja realizadas em nome de seu advogado;

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro(a) Marcelo De Sousa Sateles - Relator(a)

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

Primeiramente, deve-se esclarecer que, em sede de impugnação, o contribuinte reconheceu a dedução indevida com o plano de saúde ASSIMÉDICA SISTEMA DE SAÚDE LTDA, no valor de R\$ 2.978,39, logo essa matéria foi considerada matéria não impugnada pela decisão de piso.

Portanto, o litígio recai sobre dedução indevida de despesas médicas com a profissional Leda Cazzolato Mongonni de R\$ 5.000,00 e dedução indevida com plano de saúde Assimédica de R\$ 1.968,61.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A impugnação é tempestiva e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 06/03/1972 e suas alterações posteriores. Portanto, dela se toma conhecimento.

Da análise da matéria consubstanciada na Notificação de Lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF e seus anexos, na peça impugnatória e nos demais documentos acostados ao processo, fundamento, na qualidade de autoridade julgadora, esta decisão nas verificações a seguir descritas.

### DAS PRELIMINARES

#### MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2009, exercício 2010, relativa à infração decorrente de Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Em sua impugnação parcial, a defesa, informa que reconhece a dedução indevida com o plano de saúde ASSIMÉDICA SISTEMA DE SAÚDE LTDA, no valor de **R\$ 2.978,39**.

Deve-se, portanto, observar o que estabelece o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o qual determina que:

*“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”*

Porém, cumpre esclarecer que a Notificação reduziu somente o imposto a restituir, não sendo necessária a formalização de processo para acompanhar a parte do crédito tributário não impugnada pelo contribuinte (demonstrativo e despacho às 41).

Assim, a infração passível de julgamento por esta Turma restringe-se apenas ao valor de R\$ 6.968,61 (R\$ 9.947,00 – R\$ 2.978,39).

**DO MÉRITO****DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS**

Nesse passo, deve-se observar os dispositivos da legislação tributária que regulam a matéria:

**“Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.**

**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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").*

**§ 1º** *O disposto neste artigo (Lei n.º 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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).*

**Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995.**

**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;*

(...)

**Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.**

**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)."*

Não há dúvidas que a legislação de regência acima transcrita estabelece que na Declaração de Ajuste Anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos no ano-calendário a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Tal dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu (inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999), podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Com relação aos recibos médicos e notas fiscais emitidos por profissionais/ clínicas, temos que esclarecer que a Lei nº 9.250, de 1995, no § 2º, III, do mesmo artigo 8º, reforça, ainda, que a possibilidade de dedução prevista na alínea 'a' do inciso II limita-se a pagamentos comprovados e logo a seguir enumera os requisitos formais dos quais estes comprovantes devem ser revestidos, como nome do emitente, endereço, CPF ou CNPJ.

É regra geral no Direito que o ônus da prova cabe a quem alega.

Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

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

Nesse sentido, como já mencionado anteriormente, cabe à contribuinte que pleiteou a dedução provar com comprovantes as despesas, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Em princípio, admite-se como prova hábil de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo, por parte do Fisco, dúvida, outras provas podem ser solicitadas.

Aos autos, a contribuinte anexou a mesma documentação apresentada durante a fase inquisitória.

LEDA CAZZOLATO MONGONNI:

Como frisado anteriormente, a juízo da autoridade fiscal podem ser exigidos documentos complementares, comprobatórios do efetivo desembolso das despesas médicas estampadas em recibos, nos termos da lei.

A interessada não logrou confirmar a efetividade dos pagamentos mediante comprovação de desembolso.

Mantém-se incólume o lançamento ora em análise.

## ASSIMÉDICA SISTEMA DE SAÚDE LTDA:

A autuação decorreu da falta de discriminação dos beneficiários do plano de saúde.

A contribuinte, em contrapartida alega que:

*“3. No que toca às despesas realizadas junto à Assimédica, que totalizam o montante de R\$ 4.947,00, tem-se que a Impugnante é titular de um plano de saúde em que consta seu marido como dependente, Sr. Sebastião Alvarenga Arriel, inscrito no CPF sob o nº 245.757.398-04.*

(...)

*Subsidiariamente, informa que recentemente, após queixas em vários órgãos de controle, conseguiu a Impugnante descobrir informalmente o valor que lhe cabia sobre tal plano, qual seja R\$ 158,97 mensais de janeiro a maio/09 e R\$ 167,68 de junho a dezembro/09.*

*Portanto, requer seja considerado o valor da despesa que lhe cabe no plano de saúde em um total de R\$ 1.968,61. Efetivando-se a glosa apenas da diferença, que representa R\$ 2.978,39.”*

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

Pelo exposto, mantém-se *in totum* a glosa decorrente de dedução indevida de despesas médicas.

## MULTA DE OFÍCIO APLICADA.

Por meio da impugnação aposta, o contribuinte argumenta que é absurda a cobrança de multa de 75% .

Em relação ao alegado, cabe observar que a vedação ao confisco, expressamente contida no art. 150, IV, da Constituição da República, dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento.

Conclui-se que, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária. Isso implica que os argumentos do impugnante se referem à constitucionalidade da legislação que fundamentou o lançamento, especificamente a aplicação da multa isolada.

Assim, cabe apenas lembrar que tributo não se confunde com multa, e o que a Constituição Federal veda é a utilização de tributo com efeito confiscatório. Aliás, esse é o entendimento do renomado Hugo de Brito Machado:

*“A vedação constitucional de que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos*

*No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.*

*No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de*

*receita pública, e, sim, desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.*

*Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode se confiscatória.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª edição, São Paulo: Malheiros, 2007, págs. 302 e 303).*

Outrossim, cabe ressaltar que o controle da constitucionalidade das leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, conforme define a Constituição Federal de 1988.

Acrescente-se ao exposto acima, que por expressa determinação legal, consubstanciada no artigo 26 – A do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 11.941 / 2009, é defeso aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo, afastar a aplicação ou deixar de observar legislação vigente, sob fundamento de inconstitucionalidade, incluindo-se nessa vedação a análise de aspectos constitucionais atinentes ao confisco e aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

#### MULTA DE OFÍCIO. CANCELAMENTO E/OU REDUÇÃO. RELEVAÇÃO.

Em que pese as ponderações apresentadas pela impugnante, cabe ressaltar que não há como prosperar a sua pretensão em relação às penalidades aplicadas, pois a multa de ofício, bem como a multa e os juros de mora são determinados pelo artigo 44, inciso I e § 3º e pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

É importante esclarecer que, em obediência ao princípio da legalidade, é vedado à autoridade administrativa, cuja atividade é plenamente vinculada, descumprir a orientação contida em ato legal ou administrativo, regularmente instituído, sob pena de responsabilidade funcional.

#### AFRONTA A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS.

O contribuinte opõe-se ao lançamento da multa de 75%, alegando que a sua aplicação ofende aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Vale observar que os princípios constitucionais são endereçados aos legisladores e a sua observância é obrigatória na elaboração das normas para que estas ingressem no ordenamento jurídico brasileiro de forma harmônica, evitando-se as antinomias.

Em relação à norma vigente, cabe à autoridade administrativa tão somente zelar pelo seu fiel cumprimento, até que esta seja expurgada do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade, bem como por declaração de ilegalidade emanada de órgão que detenha a competência exclusiva.

Assim, compete exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal-STF a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal e ao Senado Federal a suspensão de execução de lei declarada inconstitucional pelo STF, conforme o art. 102, inciso I, "a", inciso III, "b" e art. 52, inciso X, da CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL de 1988.

Logo, não cabe nesta instância, a apreciação dos os itens em que a impugnante alega inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma vigente, por extrapolar a competência da autoridade administrativa, conforme determinação expressa do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, a seguir transcrito:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”*

#### JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

No que tange às decisões administrativas às quais a contribuinte se refere em sua petição, há que se esclarecer que o entendimento exposto porventura nos julgamentos citados fica restrito às partes interessadas nas respectivas lides, não se cogitando da extensão de seus efeitos jurídicos ao presente caso.

Ademais, cumpre destacar que à luz dos artigos 96 e 100, do Código Tributário Nacional, a jurisprudência não integra o conceito de legislação tributária, a ela não se não vinculando, portando, a presente instância de julgamento administrativo-tributário.

Mister ressaltar que os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trazidos à colação pela defesa diverge frontalmente do consubstanciado no Acórdão Paradigma n.º 106-15.445, oriundo da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa abaixo se transcreve em sua integralidade:

Acórdão n.º 106-15.445

*“IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Cabe ao sujeito passivo a comprovação, com documentação idônea, da efetividade da despesa médica utilizada como dedução na declaração de ajuste anual. A falta da comprovação permite o lançamento de ofício do imposto que deixou de ser pago.*

*Recurso parcialmente provido.” – Destaques acrescidos.*

Para melhor configuração do dissídio jurisprudencial sobre a matéria em destaque, vale transcrever o voto condutor do precedente acima, no seguinte trecho:

*“Primeiramente, há que serem analisadas as circunstâncias que cercam as glosas das despesas médicas representadas pelos recibos emitidos por ..., que montam o valor de R\$ 4.000,00, no ano-calendário 2000, exercício 2001, e de R\$ 8.600,00, no ano-calendário 2001, exercício 2002, e por ..., no total de R\$ 6.200,00, no ano-calendário 2000, exercício 2001, e de R\$ 3.000,00, no ano-calendário 2001, exercício 2002.*

*Observa-se que, regularmente intimado a comprovar a efetividade das despesas alegadas, o sujeito passivo não trouxe aos autos elementos suficientes para firmar a convicção de que os alegado pagamentos foram efetivamente realizados.*

*As deduções permitidas quando da apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda somente podem ocorrer quando ficar comprovada a sua efetiva realização. É evidente que o legislador não poderia estabelecer que o documento apresentado pelo contribuinte, por si só, fosse suficiente para permitir a dedução do gasto na apuração da base de cálculo do imposto de*

*renda.*

*Tão importante quanto o preenchimento dos requisitos formais do documento comprobatório da despesa, é a constatação da efetividade do pagamento direcionado ao fim indicado.*

*Isto quer dizer que os documentos relacionados às despesas permitidas como dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda não representam uma presunção absoluta a inquestionável, pois, sempre que necessário, a autoridade tributária poderá exigir do sujeito passivo a comprovação da sua efetividade.*

*Comprovar a efetividade da despesa não é simplesmente apresentar os documentos que lastreiam a dedução. É mais do que isso: na comprovação da efetividade do gasto, devem ser apresentadas as provas da saída dos recursos e a destinação coincidente com o fim utilizado.”*

Não merece reparos, pois, a exigência fiscal ora exame.

Por todo exposto, **VOTO** por julgar IMPROCEDENTE a presente impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, no valor original de **R\$ 1.179,11**, mais multa de ofício e juros de mora pertinentes.

Ressalta-se que parte da infração (**R\$ 2.978,39**), se refere a parcela do lançamento não impugnada pela contribuinte.

Por fim, acrescenta-se ainda que já está consolidado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF), por meio da Súmula CARF Vinculante n.º 110, a impossibilidade de intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Súmula CARF n.º 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente e Relator(a)

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Thiago Álvares Feital – Redator designado

Analisando os autos, em que pese a decisão recorrida não ter considerado que os recibos referentes à profissional Leda Cazzolato Mongonni são o bastante para comprovar as referidas despesas, entendo que aqueles atendem às determinações legais. Dos recibos, constam nome, endereço e CPF do profissional, discriminação sucinta do tratamento, além de assinatura e número de registro do profissional no órgão de classe, como determina o artigo 8º, § 2º, III da Lei n.º 9.250/95.

Ainda que o Fisco possa, nos termos do artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, exigir do contribuinte a comprovação das despesas, quando entender devido, esta exigência deve fundamentar-se em indícios consistentes que indiquem a inidoneidade dos recibos apresentados. Neste sentido, diversos precedentes deste Conselho, dentre eles o Acórdão n.º 2001-000.689, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Cabíveis embargos de declaração quando o acórdão contém obscuridade ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS GLOSADOS SEM QUE TENHAM SIDO APONTADOS INDÍCIOS DE SUA INIDONEIDADE.

Os recibos de despesas médicas não tem valor absoluto para comprovação de despesas médicas, podendo ser solicitados outros elementos de prova, mas a recusa a sua aceitação, pela autoridade fiscal, deve ser acompanhada de indícios consistentes

que indiquem sua inidoneidade. Na ausência de indicações desabonadoras, os recibos comprovam despesas médicas.

DESPESAS MÉDICAS. PLANO DE SAÚDE. RECIBOS GLOSADOS SEM QUE TENHAM SIDO APONTADOS INDÍCIOS DE INIDONEIDADE NA CONDUTA DO CONTRIBUINTE.

Se nos autos há indicação que os pagamentos pelo contribuinte ao plano de saúde foram efetuados, e não há inidoneidade na conduta do contribuinte, erros da empresa emissora dos documentos não afastam a possibilidade de dedução de despesas médicas.

Ademais, as recorrente apresentou ainda descritivo dos tratamentos realizados em documento assinado pela profissional, com firma reconhecida. Deste modo, entendo que as deduções devem ser reestabelecidas.

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reestabelecer a dedução de despesas médicas com a profissional Leda Cazzolato Mongonni de R\$ 5.000,00 e manter as demais glosas.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital – Redator Designado