



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13964.000114/2010-93</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2001-007.369 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	JOAO GHIZZO FILHO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. INTERNAÇÃO EM SPA E CASA DE REPOUSO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Podem ser deduzidos na declaração de ajuste anual do imposto de renda os pagamentos realizados a título de despesas médicas efetuadas pelo contribuinte e seus dependentes se restar comprovado que os pagamentos efetuados atendem os requisitos legais para dedutibilidade dos valores pagos.

A despesa de internação em SPA Hotel e casa de repouso, só poderá ser deduzida se o referido estabelecimento se enquadrar como estabelecimento hospitalar, cumpridas as exigências regulamentares e com registro certificado junto ao Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES.

Mantém-se a glosa da despesa declarada quando restarem desatendidos os requisitos legais a motivar a respectiva dedução.

MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honorio Albuquerque de Brito (Presidente), Marcelo Milton da Silva Risso, Raimundo Cassio Goncalves Lima, Wilsom de Moraes Filho, Andressa Pegoraro Tomazela (substituta integral) e Wilderson Botto. Ausente a conselheira Lilian Claudia de Souza.

## 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 (fls. 22/26):

Trata-se de notificação de lançamento lavrada contra o sujeito passivo em epígrafe (fls. 11 a 18), relativa ao ano-calendário de 2007, por meio da qual foi apurado Imposto Suplementar de R\$ 10.238,83.

Segundo consta do demonstrativo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, foram apuradas as infrações seguintes:

**1) Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, Decorrentes de Ação Trabalhista: Constatou-se omissão de rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente em virtude de processo judicial trabalhista, no valor de R\$ 5.779,56,** auferidos pelo titular e/ou dependentes. Na complementação da descrição dos fatos, informa a autoridade lançadora que “o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, que foi indevidamente deduzido anteriormente à sua correta dedução que ocorre na Declaração de Ajuste. Foram deduzidos o valor dos honorários advocatícios e do CPMF.”

**2) Dedução Indevida de Livro-Caixa: Glosa de R\$ 2.781,55, indevidamente deduzido a título de Livro-Caixa**, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para a sua dedução. Relata o agente fiscal que foi glosado o valor excedente ao limite permitido por lei, que é o valor da receita escriturada no Livro-Caixa, recebida de pessoa física e de pessoa jurídica, sem vínculo empregatício.

**3) Dedução Indevida de Despesas Médicas - Glosa do valor de R\$ 28.671,00**, indevidamente deduzido a título de despesas médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado:

Seq.	CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	Cód.	Declarado	Reemb.	Alterado
1	78.034.484/0001-40	Clinica Estância do Lago Ltda.	20	27.951,00	0,00	0,00
2	80.490.618/0001-16	Clinica Pró-Vida Ltda.	20	995,00	0,00	455,00
3	82.106.659/0001-91	Centro Catarinense de Reprodução Humana	20	180,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>						<b>455,00</b>

Complementa a autoridade lançadora: **“Glosa do valor de R\$ 27.951,00 por tratar-se de dedução com a Instituição Clínica Estância do Lago - SPA de Curitiba, sendo que tal estabelecimento não se qualifica como hospital.** Glosa também do valor de R\$ 540,00 da Clínica Pró-Vida, por tratar-se de gastos com vacinas, por falta de previsão legal. Glosa do valor de R\$ 180,00 do Centro Cat. de Reprodução Humana, pois a paciente Débora não é dependente legal do contribuinte.

Inconformado com a notificação, o interessado apresentou impugnação, por meio da qual apresentou as seguintes razões:

- 1. A Clínica Estância do Lago Ltda**, inscrita no CNPJ 79.034.484/0001-40, tem sua sede social a Rua Pedro Teixeira Alves nº 930, município de Almirante Tamandaré - PR;
- Os serviços prestados, conforme, descrições em Notas Fiscais nos 6.567, 6.444, 6.623 emitidas foram: **CONSULTA MÉDICA E INTERNAMENTO PARA TRATAMENTO DE SAÚDE;**
- A atividade desenvolvida pela Clínica Estância do Lago Ltda é a **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS HOSPITALARES**, conforme Cláusula Segunda de seu Contrato Social (documento anexo);
- Além do Contrato Social e inscrição da Clínica no Conselho Regional de Medicina do Estado do Paraná, o Alvará de Funcionamento emitido pela Prefeitura Municipal de Almirante Tamandaré-PR para a Clínica Estância do Lago Ltda é **para o ramo de atividades de PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES** (documento anexo).

É o Relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário em litígio.

Cientificado da decisão, em 20/08/2012 (fls. 30), o contribuinte, em 11/09/2012, interpôs recurso voluntário (fls. 31/43), insurgindo-se contra a manutenção parcial da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, no sentido de que promoveu o pagamento da parte incontroversa do lançamento, cujo valor recolhido deverá ser abatido do lançamento fiscal realizado. No mérito, afirma que Clínica Estância do Lago realiza tratamento médico e presta serviços hospitalares, conforme aliás se depreende de seu contrato social, do alvará emitido pela Prefeitura Municipal de Almirante Tamandaré/PR e das notas fiscais apresentadas, calhando aqui a aplicação do princípio da verdade material, cuja boa-fé restou demonstrada. Alega ainda a natureza confiscatória da multa de ofício aplicada, calhando em sua redução ao patamar de 20%. Cita jurisprudência administrativa e judicial a justificar as pretensões recursais. Requer, ao final, o reconhecimento do pagamento realizado da parte incontroversa e o cancelamento do débito fiscal reclamado, ou subsidiariamente, seja a multa reduzida ao percentual de 20%, segundo o recente entendimento do STF.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 44/60.

Em 02/04/2024, considerando que a conselheira relatora, Fernanda Melo Leal, a partir de 03/01/2014, passou a integrar a 2ª Turma da CSRF, o processo foi enviado para novo sorteio (fls. 62), sendo-me distribuído em 02/05/2024, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

### **Preliminares**

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

### **Mérito**

#### **Da glosa mantida sobre a despesa médica declarada:**

O litígio recai sobre a glosa da despesa médica paga à Clínica Estância do Lago Ltda., no valor de R\$ 27.951,00, apurada em sede de revisão da DAA/2008 apresentada, buscando, por

oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do todo processado, no sentido do acatamento da aludida despesa declarada.

Inicialmente, pode-se constatar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas declaradas, não tendo sido comprovado ou demonstrado o cumprimento dos requisitos legais a motivar as respectivas deduções. Vale salientar, que o art. 73 do RIR/99, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar os documentos subsidiários aos informes declarados, para efeito de confirmá-los, no que tange os efetivos pagamentos e a verossimilhança dos dados informados.

Ademais, não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação de irregularidades suscitadas. Conclui-se, portanto, que a comprovação das despesas realizadas e dos dispêndios efetuados, quando exigidos e não apresentados, **autoriza a glosa das deduções pleiteadas e a consequente tributação dos valores correspondentes.**

A própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre o fato imputado.**

Pois bem. Em que as alegações recursais, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 22/26) e atendo-se às informações contidas no lançamento (fls. 11/18), não há como prosperar a pretensão recursal.

E, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado – diga-se de passagem, limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, sendo certo que Hotel SPA não se enquadra como prestadora de serviços hospitalares, cujo estabelecimento sequer encontra-se registrado no CNES, portanto não passível de dedução, nos termos da legislação vigente – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos lançados no voto condutor (fls. 25/26), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF)

Pretende o contribuinte que sejam admitidas como dedutíveis **as despesas médicas realizadas na Clínica Estância do Lago Ltda. No entanto, não há como acatar essa pretensão, por se tratarem de pagamentos feitos a estabelecimento do tipo clínica de repouso (SPA HOTEL).**

Com efeito, em que pese a documentação acostada pelo impugnante, observa-se que a Clínica Estância do Lago Ltda **não é um hospital, mas sim um SPA Hotel,**

conforme informações disponíveis no próprio sítio da empresa na internet [www.dolagospa.com.br](http://www.dolagospa.com.br) (acessado em 26/06/2012):

O Spa Hotel DoLago surgiu em 1985, fruto da iniciativa pioneira de seus fundadores, o médico Ismael Lago e sua esposa, Rosil Lago.

Aqui, **o conceito de spa foi ampliado, constituindo clínica de tratamento para emagrecimento, controle do diabetes, da depressão e do stress.**

Reunindo uma equipe multidisciplinar, o Spa Hotel DoLago oferece um atendimento personalizado e integral para a necessidade de cada hóspede.

Aqui, o hóspede **cuida de sua saúde e aproveita seus momentos de férias com atividades de lazer ou desfruta de dias maravilhosos**, e longe do agito das grandes cidades, retornando à rotina com mais energia, vivacidade e equilíbrio.

Preserve seu bem-estar e sua saúde como bens preciosos! Venha descobrir o que o DoLago Spa pode fazer por você!

Fato é que a Clínica Estância do Lago Ltda, **não está, nem nunca esteve cadastrada como unidade hospitalar, clínica ou estabelecimento de saúde, mas sim como ATIVIDADES DE PROFISSIONAIS DA ÁREA DE SAÚDE NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE (CNAE 86.50.0.99)**, de acordo com consulta à emissão de Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, na página da Receita Federal do Brasil na internet, o que não se confunde com a atividade hospitalar.

E mais, também em pesquisa na internet, no sítio do Ministério da Saúde (<http://cnes.datasus.gov.br>) mostra que **a Clínica Estância do Lago não está, nem nunca esteve, cadastrada no CNES como estabelecimento hospitalar, apesar da Portaria nº 376, de 03 de outubro de 2000, emitida pela Secretaria de Assistência à Saúde, do Ministério da Saúde, determina em seu artigo 2º que todos os estabelecimentos de saúde devem se cadastrar no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES.**

Para um maior esclarecimento a respeito, **CNES é a sigla de Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde**. Trata-se de um conjunto de informações que cada instituição de saúde brasileira deve prestar ao Ministério da Saúde, a fim de obter um código numérico que, futuramente, além de atestar uma situação regular de atendimento, será utilizado para celebrar contratos ou aditivos contratuais entre prestadores de serviço e operadoras de planos de saúde. O CNES é uma obrigatoriedade instituída a TODOS os estabelecimentos que se dizem prestadores de serviços de saúde no Brasil.

A **ausência de cadastro junto ao CNES, mesmo quando este cadastro passou a ser obrigatório para todos os estabelecimentos hospitalares (independentemente de prestarem ou não serviços para o SUS) em 2000, corrobora que a Clínica Estância do Lago Ltda. não é, nem nunca foi um hospital.**

Assim, os pagamentos efetuados à Clínica Estância do Lago Ltda., não estão enquadrados nas hipóteses referidas na alínea “a” do inciso II do art. 8º da Lei 9.250, de 1995 e, portanto, não são passíveis de dedução.

De fato. Aplicando a legislação de regência, deve-se ter em mente que despesas de internação em estabelecimentos que prestam serviços que possam eventualmente ser considerados necessários em tratamentos médicos, somente serão dedutíveis a título de hospitalização se o aludido estabelecimento se enquadrar nas normas editadas pelo Ministério da Saúde, mesmo tendo licença de funcionamento emitida pela autoridade municipal.

Não obstante, e como bem fundamentado na decisão recorrida, em consulta ao CNPJ o referido estabelecimento encontra-se registrado com o código e descrição da natureza jurídica de “*Atividades de profissionais da área de saúde não especificadas anteriormente (CNAE 86.50.0.99)*”, além do fato, repisa-se, de não estar cadastrado no CNES, o que reafirma sua natureza não hospitalar.

Destarte, restando desatendidos os requisitos para dedutibilidade dos valores declarados, correto é o procedimento fiscal, tudo em conformidade com a legislação de regência, razão pela qual mantenho a glosa no particular.

Em relação à multa de ofício, vale salientar que sua incidência à base de 75% decorre de expressa previsão legal (art. 44, I da Lei nº 9.430/96), **não podendo ser reduzida e nem dispensada**, cabendo a fiscalização aplicá-la por força do dever funcional, segundo o art. 142 do CTN. Portanto, escoreita e legal é a conduta fiscal.

No que tange à suposta natureza confiscatória da multa aplicada, inclusive violando princípios constitucionais conforme aventado, nada a prover. Como é sabido, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, cuja matéria, aliás, também já se encontra sumulada:

**Súmula CARF nº 2:**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Cabe ressaltar, outrossim, que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto, a atividade fiscal, vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco realizar a revisão da declaração de ajuste anual, calcular a exigência e constituir o crédito tributário e/ou ajustar o imposto a restituir declarado, sob pena de responsabilidade funcional.

Por fim, cabe alertar à unidade de origem que observe as cautelas necessárias para evitar a **cobrança em duplicidade**, eis que o Recorrente já promoveu o pagamento em relação a

parte incontroversa do lançamento (fls. 60), devendo tal valor ser observado e alocado quando a liquidação do presente processo.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento remanescente e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto