



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.723293/2019-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.641 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente SAMIR HADDAD
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS COM DEPENDENTE. TRATAMENTO DE DEFICIENTES MENTAIS. ESTABELECIMENTO HOSPITALAR. CONCEITO. NATUREZA DO SERVIÇO PRESTADO.

É admitida a dedução de pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativamente a tratamento de saúde de seu filho, à pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviço de assistência à saúde voltada ao atendimento especializado a portadores de deficiência mental. Para fins do imposto de renda, o enquadramento como estabelecimento hospitalar deve ser interpretado levando em consideração a atividade prestada relacionada diretamente à promoção da saúde do atendido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator

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

Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº **08-51.246** da 1ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE (fls. 79 e segs.), por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação.

“Contra o(a) contribuinte, acima identificado(a), foi lavrada Notificação de Lançamento – Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 52/56, relativo ao ano-calendário de 2015, para formalização de exigência e cobrança de imposto suplementar no valor original de **R\$ 5.952,87**, incluindo multa de ofício e juros de mora.

A(s) infração(ões) apurada(s) pela Fiscalização, relatada(s) na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 54.

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de **R\$ 21.646,80**, 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	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
1	56.322.696/0001-27	ASSOCIACAO BENEFICENTE CISNE	21	21.646,80	0,00	0,00
TOTAL						0,00

Complementação da Descrição dos Fatos

As despesas de saúde declaradas em relação à Associação Beneficente Cisne, CNPJ 56.322.696/0001-27 não são passíveis de dedução.

Inconformado(a) com a exigência, cuja ciência ocorreu em 02/09/2019 (fls. 58), o(a) interessado(a) apresentou impugnação em 06/09/2019 (fls. 03 e 04), alegando:

“Referência: Notificação de Lançamento nº 2016/750069385208609.

SAMIR HADDAD, CPF: 753.255.198-91, não se conformando com a notificação de lançamento em referência, vem apresentar a presente impugnação nos termos dos artigos 14 a 17 e 23 do Decreto 70.235/72 com alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93 e nº 9.532/97, pelos motivos a seguir expostos:

Infração: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

CPF / CNPJ: 56.322.696/0001-27.

Valor da infração: R\$ 21.646,80. Não concordo com essa infração.

- O valor contestado refere-se a despesas médicas glosadas (não aceitas) por falta de indicação, no(s) comprovante(s) apresentado(s), do número do registro do profissional no órgão de classe competente, motivo pelo qual apresento documento(s) com vistas à comprovação da inscrição/registo no órgão de classe do profissional que prestou o(s) serviço(s).

- Outras alegações:

O Impugnante tem por dependente seu filho maior de idade Gustavo Haddad, de 42 anos de idade, que padece de patologia neurológica e psiquiátrica que lhe retira autonomia e exige cuidados especiais para as atividades de vida diária, com sua manutenção sob tratamento diário constante, com necessidade de acompanhamento por profissionais psicólogos, de fonoaudiologia, psiquiatria e neurologia, além de Terapia Ocupacional (TO), que se realiza por meio dos profissionais que integram os quadros de atendimento do Instituto Cisne de Ensino e Pesquisa - ICEPES, mantido pela Associação Beneficente Cisne. Referidas especialidades de saúde exigem a fiscalização e registro junto ao Conselho Federal e Regional de Medicina. Referido Instituto está inscrito no CRF-CRM sob nº 946860, desde 16.03.2009, nos termos da Lei Federal 6.839/80, cópia anexa. Referido registro decorreu da circunstância de vários profissionais da área de saúde atuarem prestando acompanhamento técnico aos internados, em regime integral ou de semi-internato, como é o caso do dependente supra identificado. Dentre as atividades econômicas constantes do Cadastro Nacional da

Pessoa Jurídica, cópia anexa, o Instituto tem descrito que se dedica a "Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento de urgência" e também em "Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências". Dessa forma fica afastada a razão da glosa operada pelo D. Agente Fiscal porque comprovado que o Instituto qualifica-se como entidade de saúde, como exigido pela Legislação Fiscal. Na conformidade com o disposto no artigo 8º, inciso IV, do Decreto Federal 70.235/72, o Impugnante requer produzir prova de que a instituição se classifica como de saúde mediante vistoria por parte dos Agentes da Fiscalização, para constatação da existência de dependências hospitalares e de profissionais da saúde onde o filho do Impugnante permanece e se encontram outros diversos pacientes submetidos aos mesmos tratamentos dispensados ao filho do Impugnante. Segue documentos comprobatórios exigidos na intimação."

Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013), e no art. 2º da Portaria RFB nº 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."

Após análise, a DRJ não acatou os argumentos da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

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.

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

A dedução de despesas médicas é assunto cuja base normativa encontra-se na Lei nº 9.250/95, a qual trata da tributação das pessoas físicas pelo imposto de renda.

Conforme estabelece o art. 7º e seguintes da lei, os contribuintes deverão apresentar, à Receita Federal, declaração de rendimentos contendo todas as informações relativas à apuração do imposto. É dispensada a juntada de documentos à declaração, devendo, contudo, o contribuinte mantê-los em boa guarda, pois poderão ser necessários para comprovar as informações prestadas, em procedimento de revisão da declaração ou de fiscalização, que venha se realizar enquanto não decorrido o prazo decadencial.

O art. 8º, inserido no Capítulo III da Lei, que trata da declaração de rendimentos, dispõe sobre a base de cálculo do tributo, que se determina, basicamente pela diferença entre os rendimentos tributáveis e as deduções estabelecidas em seu inciso II:

"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:

(...)"

Dentre as deduções admitidas, encontram-se as da alínea "a", que, interpretada conjuntamente com o que dispõe o inciso II, do § 2º, permite concluir que, de modo geral, são dedutíveis as despesas realizadas com a finalidade de manter ou restaurar a saúde do contribuinte e de seus dependentes, quando correspondentes a serviços prestados pelos profissionais na mencionada alínea indicados, ou a aquisição dos serviços ou produtos também ali constantes:

"Art. 8º

(...)"

II – (...)

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:

(...)

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

(...)"

Como destacado o aproveitamento das despesas independe de comprovação prévia, ficando apenas sujeita a possível verificação futura. Vindo isto ocorrer, deverá o contribuinte comprovar o desembolso tido com as despesas declaradas.

Isto decorre de uma regra geral do Direito, segundo a qual quem alega algum fato deve comprová-lo, não lhe cabendo, para beneficiar-se do alegado, limitar-se a permanecer no terreno das afirmações. Se foi o contribuinte que inicialmente informou as despesas, para fins de dedução, deverá fazê-lo, quando instado a comprová-las, para usufruir das correspondentes deduções.

Sobre o assunto dispõe o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995:

“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;

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)."

O mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e § 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)."

Em princípio, admitem-se como provas de pagamento os recibos fornecidos pelos profissionais prestadores dos serviços. Entretanto, como destacado no Auto de Infração, pode a autoridade fiscal, a seu juízo, com base no citado art. 73 do RIR/1999, quando as deduções forem exageradas, exigir outros meios complementares de provas em relação a todas ou a algumas despesas declaradas.

Sob tal aspecto, importa lembrar que a esta instância é conferida plena liberdade de apreciação dos elementos probatórios tal como preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

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

Com efeito, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

A despesa de internação em estabelecimento para tratamento de transtornos mentais ou dependência química é dedutível a título de hospitalização apenas se o referido estabelecimento se enquadrar nas normas relativas a estabelecimentos hospitalares editadas pelo Ministério da Saúde e tiver a licença de funcionamento aprovada pelas autoridades competentes (municipais, estaduais ou federais).

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19/2007, **publicado no Diário Oficial da União de 10 de dezembro de 2007**, dispõe sobre o conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda.

"Artigo Único. Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida."

Esse entendimento amplia as deduções admitidas no Parecer Normativo CST nº 36/1977 (DOU de 03/06/1977), que, embora se refira à legislação vigente na época, que

admitia a dedução apenas de despesas com médicos, dentistas e hospitalização, pode ser aplicado, à legislação atual. Esse Parecer diz que:

(...)

4. (.....) quando a lei se refere genericamente a 'despesas de hospitalização' (alínea 'b'), nota-se que objetiva compensar os efeitos financeiros de uma situação incomum, que pode demandar solução urgente, inadiável e dispendiosa, podendo ser consideradas como despesas de hospitalização todas aquelas diretamente relacionadas com o tratamento e recuperação do paciente durante o período de internação em hospital ou casa de saúde. Portanto, são admitidas não somente as despesas efetivamente efetuadas com médicos de qualquer especialidade, como também com profissionais devidamente habilitados e oficialmente reconhecidos como seus colaboradores e auxiliares no tratamento e recuperação proporcionados ao paciente, desde que incluídas na conta do estabelecimento hospitalar. Neste caso, estão, também, as despesas efetuadas com enfermeiros, massagistas e demais profissionais cujos serviços, em razão do estado físico ou mental do paciente, se manifestem necessários. E ainda, de acordo com a mesma linha de raciocínio, são admitidas as despesas com medicamentos, aplicações, exames etc., quando, igualmente, incluídas na conta do hospital.

(...)

O estabelecimento ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE CISNE exerce as seguintes atividades econômicas:

NOME EMPRESARIAL ASSOCIACAO BENEFICENTE CISNE	
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) INSTITUTO CISNE DE ENSINO E PESQUISA - ICEPES	PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 94.30-8-00 - Atividades de associações de defesa de direitos sociais	
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 94.93-6-00 - Atividades de organizações associativas ligadas à cultura e à arte 94.99-5-00 - Atividades associativas não especificadas anteriormente 86.60-7-00 - Atividades de apoio à gestão de saúde 85.11-2-00 - Educação infantil - creche 85.12-1-00 - Educação infantil - pré-escola 86.10-1-01 - Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências 86.10-1-02 - Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências 87.30-1-99 - Atividades de assistência social prestadas em residências coletivas e particulares não especificadas anteriormente 92.00-3-99 - Exploração de jogos de azar e apostas não especificados anteriormente	

Neste sentido, as despesas médicas efetivamente comprovadas como que realizadas junto à ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE CISNE, de regra, poderiam ser acatadas como dedução da base de cálculo do imposto de renda.

Ocorre que os comprovantes de pagamento feitos à ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE CISNE trazidos aos autos – recibos e pagamentos às fls. 14 a 31, não traz discriminado no campo “Descrição dos Serviços” a natureza destes serviços bem como o valor referente a cada um deles. Além disso, na citada nota fiscal não consta a prestação de serviços médicos. Nela estão discriminados os seguintes serviços: “Recebemos a importância acima citada, referente aos atendimentos realizados no mês de”; e “05- Pagamentos de Mensalidades Escolares”.

Acrescente-se, ainda que o contribuinte não possua poder de polícia para fiscalizar as atividades e o funcionamento dos estabelecimentos acima, deve considerar que os pagamentos de despesas médicas e ou hospitalização, no caso de haver a intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos, não envolve apenas ele e o prestador de serviços, mas também o Fisco, devendo se acautelar na seleção dos profissionais a serem contratados.

Assim, não merece reparo o feito fiscal.

À vista do exposto, **VOTO** por julgar IMPROCEDENTE a impugnação que ora se analisa. “

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/01/2021, o sujeito passivo interpôs, em 12/02/2021, Recurso Voluntário, fl. 97, sustentando, em apertada síntese, que as despesas declaradas possuem natureza de serviço médico e são dedutíveis

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito – Relator

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

As glosas de dedução de pagamentos feitos pelo recorrente à Associação Beneficente Cisne, para tratamentos de seu filho dependente, foi justificada no documento de lançamento por não serem as referidas despesas, na avaliação do auditor responsável, “passíveis de dedução” (fl. 9 – descrição dos fatos da Notificação).

Após apreciar a impugnação, a turma julgadora na DRJ entendeu que as despesas com o estabelecimento em questão seriam “de regra” passíveis de dedução, desde que estivessem discriminadas nos comprovantes de pagamentos as naturezas dos serviços médicos pagos, dada a variada gama de serviços ofertados aos pacientes, o que no caso não teria ocorrido, resultando na manutenção da glosa após o julgamento na primeira instância.

Em recurso voluntário, o interessado expõe a condição de deficiente mental de seu filho maior de idade, beneficiário dos atendimentos, aspectos incontroversos na lide, e de forma minudente explica a necessidade de, nesses casos, a empresa prestar serviços médicos, de psicologia, psicopedagogia, fisioterapia, etc, de forma interdisciplinar.

Da Lei nº 9.250/1995:

“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").

(...)

§ 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.

(...)

Da documentação acostada, inclusive a que descreve as atividades desenvolvidas na Associação Cisne (fls. 32 e segs.), fica claro, até para um leigo, a insuperável e desejável interdependência das diversas práticas médicas, terapêuticas, de instrução, de lazer, compatíveis com as praticadas em ambiente hospitalar, para se buscar o fim colimado, que é o de melhorar a saúde física e mental dos atendidos, proporcionando-lhes melhor qualidade de vida. Reforça essa ótica o registro da prestadora no Conselho Regional de Medicina (fl. 13).

Raciocínio equivalente prevaleceu no julgamento da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária desta Segunda Seção do CARF, acórdão 2401-005.787, de 2 de outubro de 2018, no

processo 16511.720049/201202, que deu provimento ao recurso do contribuinte em matéria relativa a dedução de despesas com clínica de recuperação de portadores de dependência química, cuja ementa a seguir transcrevo.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS COM DEPENDENTE. TRATAMENTO DE DEPENDÊNCIA QUÍMICA. ESTABELECIMENTO HOSPITALAR. CONCEITO. NATUREZA DO SERVIÇO PRESTADO.

É admitida a dedução de pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativamente a tratamento de saúde de seu filho, à pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviço de assistência à saúde voltada ao atendimento especializado a portadores de dependência química. Para fins do imposto de renda, o enquadramento como estabelecimento hospitalar deve ser interpretado de forma objetiva, levando em consideração a atividade prestada relacionada diretamente à promoção da saúde, não ficando atrelado, inevitavelmente, às características do prestador do serviço ou à sua estrutura física e operacional. Ao deixar a autoridade fiscal de demonstrar que o prestador do serviço não se qualifica como estabelecimento hospitalar, cabe restabelecer o valor da dedução a título de despesas médicas declarada pelo contribuinte.

Entendo então que deve ser restabelecida a dedução das despesas médicas, e desta forma afastado o crédito tributário lançado.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque De Brito