



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12326.002595/2010-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-003.168 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2024
Recorrente CARLOS EDUARDO SOARES DE MENEZES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. MARCAPASSO. COMPROVAÇÃO AQUISIÇÃO, PAGAMENTO E IMPLANTE. NOTA FISCAL HOSPITAL. DESNECESSIDADE. LANÇAMENTO IMPROCEDÊNCIA.

Na esteira dos preceitos da legislação de regência, notadamente artigo 73 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda, todas as despesas dedutíveis lançadas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, sob pena da respectiva glosa e lançamento de imposto suplementar. Diante da especificidade do equipamento e respectiva moléstia, restando comprovado pelo contribuinte a efetividade da despesa médica e o consequente pagamento, mais precisamente aquisição e implante de marcapasso e eletrodos, ainda que não conste da nota fiscal do hospital, mister reconhece-la de maneira a restabelecer a dedução procedida em sua Declaração de Imposto de Renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, restabelecendo a dedução concernente a despesa médica, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rafael Zedral, José Roberto Adelino da Silva, Roney Sandro Freire Corrêa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1001-003.168 - 1ª Sejl/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 12326.002595/2010-24

Relatório

CARLOS EDUARDO SOARES DE MENEZES, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrada Notificação de Lançamento, emitida 15/03/2010 (e-fl. 06), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF Suplementar, decorrente de glosas de deduções indevidas de despesas médicas e instrução, em relação ao ano-calendário 2008, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 06/11, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, o contribuinte interpôs impugnação, de e-fls. 03/04, a qual fora julgada procedente em parte pela 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 10-51.471, de 26 de agosto de 2014, de e-fls. 57/60, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

São dedutíveis as despesas médicas, odontológicas e de hospitalização e os pagamentos feitos a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura destas despesas, quando relativas ao próprio tratamento do contribuinte e de seus dependentes relacionados na declaração de ajuste anual e devidamente comprovadas. A dedução de aparelhos utilizados em cirurgias e despesas de instrumentistas somente são dedutíveis quando integram a conta hospitalar, a exceção dos aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

Impugnação Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte.”

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fl. 69/76, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a decisão recorrida, a qual manteve a procedência parcial da exigência tributária, trazendo à colação documentos/alegações que entende passíveis de comprovar as deduções glosadas remanescentes.

Em defesa de sua pretensão, transcreve a legislação que regulamenta a matéria, aduzindo que as despesas médicas suportadas pelo contribuinte podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda pessoa física em sua integralidade e de maneira irrestrita, devendo ser levadas em consideração, ainda, as características pessoais de cada contribuinte.

Assevera que *ao contratar e realizar o pagamento diretamente ao fornecedor do referido equipamento, o contribuinte buscou reduzir não somente o custo hospitalar do dependente como também reduzir a carga tributária incidente uma vez que se a compra fosse incluída na nota fiscal de serviços do hospital, o valor pago seria acrescido de margem de lucro*

e impostos, elevando o valor pago pelo contribuinte e conseqüentemente o montante que seria reembolsado pelo Fisco por ocasião da declaração de imposto de renda.

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito no Acórdão recorrido, se reportando à jurisprudência deste Colegiado, a qual vem admitindo deduções da mesma natureza quando comprovado o pagamento pela aquisição do equipamento e, bem assim, o implante do mesmo, na linha, inclusive, do voto vencido do decisório guerreado.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva da peça recursal, como já robustamente demonstrado nos autos, o contribuinte deduziu de seu imposto de renda as despesas com instrução e médicas suportadas no decorrer do ano-calendário sob análise. Uma vez intimado a comprovar a efetividade e pagamento de tais deduções, o autuado apresentou documentação que, no entendimento da fiscalização, não observa os requisitos legais para tanto, ensejando as respectivas glosas e a lavratura da presente notificação de lançamento, senão vejamos (na parte remanescente – despesas médicas):

“[...]”

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****15.100,00, 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	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
01	537.260.067-53	MARISA MOREIRA DURALDE	010	100,00	0,00	0,00
02	33.457.573/0001-06	HOSPITAL PRO-CARDIACO S/A.	020	33.329,33	0,00	18.329,33

Exclusão de valor de dedução sem previsão legal. MARISA MOREIRA DURALDE – R\$ 100,00

Exclusão de valor não comprovado. HOSPITAL PRO-CARDIACO S/A. – R\$ 15.000,00

“[...]”

Devidamente cientificado da Notificação de Lançamento, o contribuinte interpôs impugnação, a qual fora acolhida em parte pela autoridade julgadora de primeira instância, restabelecendo parcialmente as deduções declaradas, nos seguintes termos:

“[...]

O contribuinte supraidentificado foi notificado de que seu Imposto de Renda a Restituir informado na Declaração de Ajuste Anual – DAA do exercício de 2009, ano-calendário 2008 no valor de R\$19.516,76 foi alterado para R\$13.225,62 decorrente da glosa de despesas de instrução no valor de R\$7.776,87 e de despesas médicas no valor de R\$15.100,00 por falta de comprovação conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal das folhas 7 a 9. O notificado impugna o lançamento alegando que as despesas de instrução referem-se a gastos com a esposa Lillian Rocha Menezes, CPF nº 841.705.147-34, no valor de R\$5.832,32 e com o filho Pedro Henrique Rocha Menezes no valor de R\$13.170,20. Quanto as despesas médicas glosadas, informa que tais valores dizem respeito a implantação de marcapasso em Nair Soares de Menezes (mãe) no Hospital Procardiaco e despesas de honorários de instrumentadora na cirurgia realizada em 30/06/2008 no filho Pedro Henrique Rocha Menezes.

Quanto as despesas com instrução, verifica-se que estão comprovadas nos autos nas folhas 14 a 39 e já reconhecidas no voto do relator o valor de R\$5.184,58. Portanto, em relação a despesas com instrução fica mantida a glosa de R\$2.592,29.

Quanto as despesas médicas, cabe esclarecer que a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, artigo 8º, inciso II, alínea ‘a’, estabelece que na declaração de ajuste anual, para apuração da base de cálculo do imposto, poderão ser deduzidos 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, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Tendo em vista que as deduções da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF correspondem a uma forma de isenção tributária, cabe observar o artigo 111 da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional – CTN:

[...]

Logo, as deduções ou isenções só podem ser utilizadas quando expressamente autorizadas por lei. No presente caso, o contribuinte deduziu o valor de R\$15.000,00 referente a compra de marcapasso cardíaco e eletrodos, conforme Nota Fiscal Fatura da folha 41 e despesas com instrumentista. Tais despesas, somente podem ser deduzidas se integrando a conta hospitalar visto que a dedução de equipamentos está restrita aos aparelhos ortopédicos, próteses ortopédicas e dentárias e a de instrumentista por falta de previsão legal.

Portanto, cabe restabelecer a dedução das despesas com instrução no valor de R\$5.184,58 (2x R\$2.592,29) que corresponde ao imposto de R\$1.425,76.

Exposto o anterior, voto por julgar a impugnação procedente em parte e por reconhecer o direito creditório do contribuinte no valor de R\$1.425,76, além daqueles já reconhecidos no lançamento fiscal.

[...]”

Ainda inconformado com a exigência fiscal, mantida em parte pela autoridade recorrida, o contribuinte interpôs recurso voluntário pretendendo a reforma do Acórdão

recorrido, trazendo à colação documentos/alegações que entende passíveis de restabelecer as despesas médicas glosadas.

A corroborar sua pretensão, transcreve a legislação que regulamenta a matéria, aduzindo que as despesas médicas suportadas pelo contribuinte podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda pessoa física em sua integralidade e de maneira irrestrita, devendo ser levadas em consideração, ainda, as características pessoais de cada contribuinte.

Assevera que ao contratar e realizar o pagamento diretamente ao fornecedor do referido equipamento, o contribuinte buscou reduzir não somente o custo hospitalar do dependente como também reduzir a carga tributária incidente uma vez que se a compra fosse incluída na nota fiscal de serviços do hospital, o valor pago seria acrescido de margem de lucro e impostos, elevando o valor pago pelo contribuinte e consequentemente o montante que seria reembolsado pelo Fisco por ocasião da declaração de imposto de renda.

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito no Acórdão recorrido, se reportando à jurisprudência deste Colegiado, a qual vem admitindo deduções da mesma natureza quando comprovado o pagamento pela aquisição do equipamento e, bem assim, o seu implante, na linha, inclusive, do voto vencido do decisório guerreado.

Conforme se depreende dos autos, conclui-se que a pretensão do contribuinte, no que concerne a despesa com marcapasso de sua dependente, merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido, em nosso entendimento, apresenta-se em descompasso com a legislação de regência, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época dos fatos geradores, que assim prescrevem:

“Lei nº 9.250/1995

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

[...]

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;

[...]

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001)

[...]

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

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

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

"Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

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).

[...]

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

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

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

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

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

Na hipótese vertente, sinteticamente, remanesce em discussão nesta instância recursal somente a despesa médica com a aquisição e implante de marcapasso e eletrodos na dependente do recorrente, que fora glosada pela autoridade fazendária e mantida pelo julgador de primeira instância, tendo em vista que a comprovação se deu mediante documento formalmente imprestável.

Com mais especificidade, a autoridade fazendária de origem, bem como o redator do voto vencedor do Acórdão recorrido, entenderam que aludida despesa somente é passível de dedução da base de cálculo do IRPF quando vier incluída na nota fiscal de serviço emitido pelo

hospital onde fora realizado o procedimento, uma vez que a mera aquisição apartada do equipamento está fora do campo da norma isentiva, a qual deve ser aplicada restritivamente nos termos do artigo 111 do CTN.

Com a mais respeitável vênia, ousamos divergir de aludido entendimento do julgador recorrido.

Em verdade, afora a letra fria da norma, impõe-se buscar sempre a sua finalidade, ou seja, o que pretendeu o legislador, de maneira a procurar compatibilizar ao máximo a legislação de regência com os casos específicos que se apresentam, com a realidade fática.

In casu, não estamos diante de um simples aparelho/equipamento médico em que a sua aquisição se prestaria a outro fim senão aquele a que se destina – implante de marcapasso. Neste sentido, nos parece que a norma quando exige que equipamento médico conste da nota fiscal de serviço do hospital, visa assegurar que, de fato, aquele aparelho atingiu ao fim a que se destina.

Em outras palavras, mister, na essência da própria norma, que fique comprovada a efetividade da prestação do serviço e o respectivo pagamento. É que o se vislumbra na hipótese dos autos, onde os documentos que constam do processo bem demonstram esse binômio legal, não havendo dúvidas do implante realizado na dependente do recorrente.

Este, aliás, fora o entendimento levado a efeito pelo nobre relator do Acórdão recorrido, o qual restou vencido, mas que, em nosso entendimento, encontra-se em consonância com os ditames da legislação de regência, razão pela qual peço vênia para transcrever excerto do voto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]

O contribuinte também comprovou R\$ 100,00, pagamento a médico e R\$ 15.000,00, Nota Fiscal de Marcapasso, com indicação de data, paciente, médico, local (Pronto Socorro Cardíaco). A glosa foi por falta de comprovação. Há o entendimento, Perguntas e Respostas no sítio da Secretaria da Receita Federal, de que a despesa com marcapasso é dedutível caso integre a conta hospitalar. E entendemos que o mesmo se aplica quando houver identificação de quem foi o paciente do procedimento médico (só podem ser deduzidos as despesas médicas do contribuinte e dos dependentes na declaração) e da comprovação da ocorrência do procedimento médico de colocação do marcapasso (efetividade da prestação do serviço médico). Esse foi o presente caso, O paciente é dependente do contribuinte, e há os dados do procedimento médico, podendo, assim, ser deduzida a despesa referente ao marcapasso. Retirando-se da apuração os valores mencionados, tem o contribuinte direito à restituição de mais R\$ 5.578,26. [...]”

Em que pese ser matéria ainda bastante controvertida na jurisprudência deste Colegiado, *mutatis mutandis*, diante da especificidade do procedimento, outro não foi o entendimento levado a efeito pela 3ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de Julgamento do CARF, nos autos do processo nº 10380.721159/2011-59, ao analisar a aquisição de marcapasso cerebral diretamente do fornecedor, rechaçando a glosa procedida pela fiscalização, em face da evidente comprovação da prestação do serviço médico e o respectivo pagamento, senão vejamos:

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

Ano-calendário: 2007

IRPF. DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. NEUROESTIMULADOR. AQUISIÇÃO DIRETA DE MATERIAIS PARA CIRURGIA CEREBRAL. POSSIBILIDADE. As despesas médicas dedutíveis restringem aos pagamentos realizados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, hospitais e planos de saúde, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, ao teor da legislação de regência. **O pagamento efetuado diretamente ao fornecedor de materiais cirúrgicos, aparelhos e próteses ortopédicas, via de regra, somente poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda quando o valor integrar a conta emitida profissional médico ou pelo estabelecimento hospitalar. Afasta-se a glosa das despesas médicas com a implantação de marcapasso cerebral (neuroestimulador), quando restar demonstrado e comprovado que o paciente pagou o preço do equipamento e sofreu a intervenção cirúrgica para sua implantação.**

[...]” (grifamos)

É o que se contata no caso vertente, restando comprovado o pagamento pela aquisição do marcapasso e eletrodos implantados na dependente do contribuinte, consoante se positiva da nota fiscal e recibos, de e-fls. 39/40.

Como se observa, o que a legislação de regência exige é que essas despesas deduzidas do imposto de renda sejam devidamente comprovadas, mediante documentação hábil e idônea, não cabendo ao aplicador da lei estabelecer limitações que não decorram do próprio ordenamento jurídico e nem muito menos o interessado se esquivar de comprovar sua pretensão, sobretudo com a possibilidade de apresentação de uma infinidade de documentos com essa finalidade.

Partindo dessas premissas, uma vez comprovada pelo contribuinte a despesa médica deduzida do seu imposto de renda atinente a aquisição e implante de marcapasso e eletrodos, no valor de R\$ 15.000,00, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de afastar a respectiva glosa procedida pelo fiscal autuante.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, somente para restabelecer a dedução concernente a despesa médica com a aquisição e implante de marcapasso e eletrodos, no valor de R\$ 15.000,00, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

