



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13074.720838/2021-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.376 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2024
Recorrente RUBENS COVELLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2018

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. CONDIÇÕES.

A dedução de despesas pleiteadas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada ao cumprimento dos requisitos legais e à comprovação por meio de documentação hábil e idônea. Cabe ao contribuinte juntar à sua defesa todos os documentos necessários à confirmação das deduções glosadas no lançamento.

DESPESAS MÉDICAS. INTERNAÇÃO. CASA GERIÁTRICA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA MOTIVAR A DEDUTIBILIDADE. 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 clínica geriátrica e/ou instituição de longa permanência para idosos, só poderá ser deduzida se o referido estabelecimento for qualificado como hospital ou se enquadrar como estabelecimento hospitalar.

MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício tem como base legal o artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA APLICADA. CONFISCO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas médicas no valor de R\$ 5.958,00.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado(a)), Fernando Gomes Favacho, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Francisco Nogueira Guarita, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 111/129) interposto contra decisão no acórdão da 24ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil08 (fls. 91/98), que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado na Notificação de Lançamento - Imposto de Renda de Pessoa Física, lavrada em 24/11/2020, no montante de R\$ 196.945,78, já incluídos multa de ofício (passível de redução) e juros de mora (calculados até 30/11/2020), com a apuração da infração de DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS no montante de R\$ 380.251,94 (fls. 82/85), em decorrência da revisão da declaração de ajuste anual do exercício de 2018, ano-calendário de 2017, entregue em 27/04/2018 (fls. 68/78).

Do Lançamento

Segundo resumo constante no acórdão recorrido (fl. 92):

(...)

A autuação decorreu de dedução indevida de despesas médicas no total de R\$ 380,251,94, detalhadas na notificação de lançamento, "DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL".

Despesas de internação em estabelecimento geriátrico são dedutíveis a título de hospitalização apenas se o referido estabelecimento se enquadrar nas normas relativas a estabelecimentos hospitalares editados pelo ministério da saúde. O ESTABELECIMENTO NÃO ESTA ENQUADRADO COMO HOSPITALAR. NÃO FORAM APRESENTADOS COMPROVANTES PARA TODAS AS DESPESAS MEDICAS INFORMADAS NA DECLARAÇÃO.

(...)

Da Impugnação

Regularmente intimado do lançamento em 11/12/2020 (AR de fl. 87), o contribuinte apresentou impugnação em 08/01/2021 (fls. 06/25), acompanhada de documentos (fls. 26/65), com os seguintes argumentos, consoante resumo no acórdão recorrido (fl. 92):

(...)

Cientificado do lançamento em 11/12/2020, o sujeito passivo apresentou impugnação em 08/01/2021.

O contribuinte se insurgiu contra a glosa de despesas médicas, alegando que teria juntado nota fiscal/recibo ou o documento exigido pela legislação tributária.

Em relação às despesas médicas da mãe e dependente, Sra. Emília Leite Covelli, junto à casa de repouso Lar Sant'ana (Liga das Senhoras Católicas de São Paulo — 60597.044/016-59), no valor de R\$ 370.905,29, alega que os funcionários da casa de repouso fornecem atendimento médico, especialmente médicos que acompanham sua evolução clínica, além de cuidados com a saúde física e mental.

Cita a legislação e julgado do TRF4 para explicitar o entendimento de que o estabelecimento geriátrico não necessitaria ser enquadrado como hospital para que fosse dedutível, mas apenas que o serviço prestado possuisse característica hospitalar.

Menciona que o CNAE seria de "clínicas e residências geriátricas".

Por outro lado, argumenta que a multa de ofício teria efeito confiscatório, Cita o princípio da vedação ao confisco e jurisprudência judicial.

Afirma serem necessárias diligências complementares a fim de se comprovar o caráter hospitalar da casa de repouso.

Concluiu, para solicitar o provimento do pleito, com o cancelamento do débito, ou alternativamente, que a multa seja reduzida para 20%.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação da impugnação, a 24ª Turma da DRJ/08, em sessão de 28 de outubro de 2021, no acórdão nº 108-23.035, julgou a impugnação procedente em parte, tendo sido restabelecida a dedução de R\$ 3.388,65, mantida a glosa de R\$ 376.863,29 e a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 103.637,41 (fls. 91/98).

Do Recurso Voluntário

Devidamente cientificado da decisão da DRJ em 17/12/2021 (AR de fl. 104), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 18/01/2022 (fls. 111/129), acompanhado de documentos (fls. 130/147), em síntese, com os seguintes argumentos:

Relata que, em que pese o acórdão recorrido ter dado parcial provimento à impugnação do Recorrente, uma vez que reverteu somente parte das glosas efetuadas, embora todas as despesas tenham sido devidamente comprovadas por recibos e notas fiscais e ter sido mantida integralmente a glosa de R\$ 370.905,29, referente pagamentos com o Lar Sant'Ana por ter entendido que os mesmos não consistem em despesas médicas para fins tributários, tal entendimento deve ser reformado, haja vista todas as despesas estarem devidamente comprovadas, bem como consistirem em despesas médicas, nos termos do artigo 8º, II, da Lei nº 9.250 de 1995.

Aduz que foram mantidas glosas parciais sobre os valores de despesas médicas efetuadas em nome do Recorrente informadas para: (a) VPC Oftalmologia Clínica e Cirúrgica SS (CNPJ 10.417.271/0001-09; (b) Penalva de Oliveira Soler Medicina Sociedade Simples (CNPJ 04.727.561/0002-29; e (c) Sociedade Beneficente Israelita Bras Hospital Albert Einstein (CNPJ 60.765.826/0001-30), contudo, são indevidas e devem ser também revertidas.

Relata que os valores informados em sua declaração do exercício de 2018 são, na realidade, um somatório de despesas efetuadas com os mesmos clínicas/hospitais (são notas fiscais distintas que alcançam os valores informados). Assim, ao contrário do que apontou o acórdão recorrido, não seria referente a uma NF ou recibo especificamente.

Defende a ilegalidade da glosa mantida sobre as despesas médicas da Liga das Senhoras Católicas de São Paulo (60.597.044/0016-59) uma vez que refere-se aos gastos do Recorrente com sua dependente-genitora, Sra. EMILIA LEITE COVELLI, CPF Nº 858.683.968-04. Neste ponto especificamente, não se discute a comprovação dos gastos informados na declaração do exercício de 2018, mas sim a sua natureza.

A manutenção da glosa deveu-se ao fato de que, no entendimento do juízo *a quo*, os serviços prestados pela Liga das Senhoras Católicas de São Paulo (“Lar Sant’Ana”, CNPJ 60.597.044/0016-59) não poderiam ser considerados como gastos médicos para fins tributários, tendo em vista que somente seriam “médicos” os serviços prestados por hospitais ou clínicas, razão pela qual os CNAE’s do Lar Sant’Ana não se adequariam para fins de dedução de IRPF.

Esclarece que na redação do artigo 8º, inciso II, alínea “a” da Lei nº 9.250 de 1995¹ não há qualquer exigência legal de determinada Classificação Nacional de Atividade Econômica – CNAE para que haja direito à dedução. Muito menos, não há qualquer exigência de que o prestador de serviço seja um “Hospital”. O que a Lei exige é que os pagamentos efetuados pelo contribuinte do IRPF sejam referentes a serviços médicos.

Alega não merecer razão os fundamentos adotados pelo acórdão que tomam por consideração atos normativos infralegais, tais como o ADI nº 19/2007, haja vista que não poderia a Receita Federal do Brasil restringir o conteúdo estampado na Lei nº 9.250 de 1995. Como bem se sabe, as Instruções Normativas e demais atos infralegais expedidos pela Receita Federal do Brasil não podem inovar, ficando suas disposições limitadas aos comandos e limites da Lei. Essa é a regra básica e geral de todo o ordenamento jurídico, sob pena de afronta ao princípio da legalidade (artigo 150, I, CF).

Além disso, as deduções do Imposto de Renda consistem em aspectos de redução da base de cálculo de imposto, razão pela qual deve ser estritamente tratada em sede de lei ordinária (artigo 97, II, CTN). Eventuais Instruções Normativas, Portarias ou Atos Declaratórios possuem a função restrita de complementar a Lei e não a restringir.

A Liga das Senhoras Católicas de São Paulo (Lar Sant’Ana) trata-se de uma notória instituição dedicada a abrigar idosos, com fornecimento de todos os cuidados médicos físicos e mentais necessários para essa faixa etária. Prova disso é que uma simples consulta ao CNPJ da instituição, a qual aponta o CNAE 8711-5/01 – clínicas e residências geriátricas, o qual está diretamente relacionado aos cuidados com a saúde, com atendimento médico e de enfermagem constante.

O próprio Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), órgão responsável pela edição dos CNAE’s, deixa claro que se trata de um código de atividade para serviços de cuidados médicos/psicológicos.

¹ LEI Nº 9.250, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências.

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;

(...)

Ressalta que a principal razão do Recorrente ter internado sua dependente-genitora no Lar Sant'Ana foi o fornecimento de cuidados médicos especializados na geriatria. Os médicos alocados, bem como os enfermeiros, são dedicados a acompanhar a evolução clínica dos pacientes idosos, prescrevendo medicamentos, auxiliando tratamentos em andamento, entre tantos outros serviços que a alta idade exige.

Subsidiariamente, manifesta-se sobre o caráter confiscatório da multa aplicada com fundamento no artigo 44, I, da Lei nº 9.430 de 1996, a qual adotou como base de cálculo o valor do imposto suplementar supostamente devido e a alíquota expressiva de 75% (setenta e cinco por cento). Invoca os artigos 150, inciso IV, 5º, inciso XXII e 170, incisos I e II da Constituição Federal e colaciona jurisprudência Supremo Tribunal Federal.

Ao final requer:

(i) seja reformado o v. acórdão recorrido, com a reversão das glosas efetuadas sobre as despesas médicas informadas pelo RECORRENTE em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2018, ano-calendário de 2017, haja vista (i.1) todas as despesas estarem devidamente comprovadas pelos recibos e notas fiscais juntados; e (i.2) todos os gastos corresponderem a “serviços médicos”, nos termos da Lei;

(ii) caso não seja atendido o pedido supra, a readequação da multa aplicada para patamar não superior a 20% (vinte por cento) do valor do crédito tributário apurado, em razão do atual caráter confiscatório da penalidade lançada, a qual atinge quatro vezes o valor do tributo supostamente devido.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade devendo pois ser conhecido.

O texto base que define o direito da dedução com despesas médicas e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício está contido no inciso II, alínea “a” e §§ 2º e 3º do artigo 8º e artigo 80 do Decreto nº 3.000 de 1999 (RIR/1999), vigente à época dos fatos, reproduzidos abaixo:

Lei nº 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 hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

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

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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

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.

(...)

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973- Código de Processo Civil, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II do *caput* deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999

CAPÍTULO II

DEDUÇÃO MENSAL DO RENDIMENTO TRIBUTÁVEL

(...)

Seção I

Despesas Médicas

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

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

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

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

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

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).

(...)

Dos referidos atos normativos extrai-se que poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda devido, os pagamentos efetuados 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 próprio tratamento e ao de seus dependentes e limitados 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.

Nos termos do disposto no artigo 73 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos:

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).

(...)

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, a glosa das despesas médicas pleiteadas deveu-se à falta de comprovação ou de previsão legal para sua dedução, conforme se observa do excerto abaixo reproduzido (fl. 83):


MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
895.546.128-34
2018/15173292637159
DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ 380.251,94, 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	60.597.044/0016-59	LIGA DAS SENHORAS CATOLICAS DE SAO PAULO	21	370.905,29	0,00	0,00
2	10.417.271/0001-09	VPC OFTALMOLOGIA CLINICA E CIRURGICA SS.	21	2.650,00	0,00	0,00
3	04.727.561/0002-29	PENALVA DE OLIVEIRA SOLER MEDICINA SOCIEDADE	21	1.450,00	0,00	0,00
4	60.765.823/0001-30	SOCIEDADE BENEF ISRAELITABRAS HOSPITAL ALBERT	21	1.070,65	0,00	0,00
5	54.278.353/0001-87	INSTITUTO UROGASTRO S/S	21	1.000,00	0,00	0,00
6	02.340.484/0001-43	SS ASSISTENCIA DERMATO CARDIOLOGICA S.S.	21	800,00	0,00	0,00
7	07.707.043/0001-50	CLINICA ORTIZ SERVICOS MEDICOS	21	800,00	0,00	0,00
8	01.189.659/0001-09	CLINICA DE MEDICINA E CIRURGIA DO APARELHO LO	21	600,00	0,00	0,00
9	11.831.222/0005-04	VITA CLINICAS MEDICINA ESPECIALIZADA LTDA	21	576,00	0,00	0,00
10	03.727.612/0001-79	URA UNIDADE DE RECUPERACAO ARTICULAR LTDA	21	400,00	0,00	0,00
TOTAL						0,00

Enquadramento Legal:

Art. 8º, inciso II, alínea "a", e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250/95; arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99.

Complementação da Descrição dos Fatos

Despesas de internação em estabelecimento geriátrico são dedutíveis a título de hospitalização apenas se o referido estabelecimento se enquadrar nas normas relativas a estabelecimentos hospitalares editadas pelo Ministério da Saúde. O ESTABELECIMENTO NÃO ESTÁ ENQUADRADO COMO HOSPITALAR. NÃO FORAM APRESENTADOS COMPROVANTES PARA TODAS AS DESPESAS MÉDICAS INFORMADAS NA DECLARAÇÃO.

A decisão de primeiro grau acolheu parcialmente os argumentos do contribuinte e restabeleceu a dedução de R\$ 3.388,65, conforme demonstrado no quadro abaixo (fl. 96):

Em relação às demais despesas médicas glosadas, foram apresentados os seguintes comprovantes:

CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	Declarado	Restabelecido	Glosa mantida	Análise
10.417.271/0001-09	VPC OFTALMOLOGIA CLINICA E CIRURGICA SS.	2.650,00	850,00	1.800,00	R\$ 850,00 restab. cf NF fl. 51
04.727.561/0002-29	PENALVA DE OLIVEIRA SOLER MEDICINA SOCIEDADE	1.450,00	450,00	1.000,00	R\$ 450,00 restab. cf NF fl. 54
60.765.823/0001-30	SOCIEDADE BENEF ISRAELITABRAS HOSPITAL ALBERT	1.070,65	482,00	588,65	R\$ 482,00 restab. cf NF fl. 53
54.278.353/0001-87	INSTITUTO UROGASTRO S/S	1.000,00	1.000,00	0,00	Dedução restab. cf NF fl. 56
02.340.484/0001-43	SS ASSISTENCIA DERMATO CARDIOLOGICA S.S.	800,00	800,00	0,00	Dedução restab. cf NF fl. 52
07.707.043/0001-50	CLINICA ORTIZ SERVICOS MEDICOS	800,00	800,00	0,00	Dedução restab. cf NF fl. 50
01.189.659/0001-09	CLINICA DE MEDICINA E CIRURGIA DO APARELHO LO	600,00	600,00	0,00	Dedução restab. cf NF fl. 57
11.831.222/0005-04	VITA CLINICAS MEDICINA ESPECIALIZADA LTDA	576,00	576,00	0,00	Dedução restab. cf NF fl. 55
03.727.612/0001-79	URA UNIDADE DE RECUPERACAO ARTICULAR LTDA	400,00	400,00	0,00	Dedução restab. cf NF fl. 58
Glosas mantidas				5.958,00	
Deduções restabelecidas				3.388,65	

Diante dos documentos apresentados, foi restabelecida a dedução de R\$ 3.388,65 e mantida a glosa de R\$ 376.863,29.

A partir das informações constantes no quadro acima, observa-se que a autoridade julgadora de primeira instância cometeu um equívoco, uma vez que, o valor total da glosa das despesas médicas que deveria ter sido restabelecida era de R\$ 5.958,00 e não o valor de R\$ 3.388,65, como constou da decisão, sendo montante correspondente à parcela das despesas médicas não comprovadas.

No recurso voluntário o Recorrente não se insurgiu em relação a este equívoco, mas apresentou cópias de notas fiscais correspondentes à glosa correta que efetivamente foi mantida no montante de R\$ 3.388,65, conforme se observa no resumo constante no quadro abaixo:

Prestador de Serviços	DIRPF	NF/RE	Data	Impugnação		Recurso Voluntário
				Valores Comprovados	Glosa Mantida	Valores Comprovados
CLINICA UROLOGICA PROF VALDEMAR ORTIZ LTDA	800,00	3966	11/05/2017	800,00	-	-
VPC - OFTALM CLINICA E CIRURG SS LTDA. - ME	2.650,00	13199	06/01/2017	850,00	1.800,00	
VPC - OFTALM CLINICA E CIRURG SS LTDA. - ME	-	14204	12/05/2017	-	-	900,00
VPC - OFTALM CLINICA E CIRURG SS LTDA. - ME	-	15644	06/11/2017	-	-	900,00
SS ASSISTENCIA DERMATO CARDIOLOGICA LTDA	800,00	11307	22/05/2017	800,00	-	-
SOC BENEFIC ISRAELITA BRAS HOSP ALBERT EINSTEIN	1.070,65	8458488	24/05/2017	482,00	588,65	
SOC BENEFIC ISRAELITA BRAS HOSP ALBERT EINSTEIN	-	8560674	23/06/2017	-	-	380,00
SOC BENEFIC ISRAELITA BRAS HOSP ALBERT EINSTEIN	-	8862220	26/09/2017	-	-	208,65
PENALVA DE OLIVEIRA SOLER MED SOC SIMPLES - EPP	1.450,00	1482	28/08/2017	450,00	1.000,00	
PENALVA DE OLIVEIRA SOLER MED SOC SIMPLES - EPP	-	1486	04/09/2017	-	-	275,00
PENALVA DE OLIVEIRA SOLER MED SOC SIMPLES - EPP	-	1494	25/09/2017	-	-	275,00
PENALVA DE OLIVEIRA SOLER MED SOC SIMPLES - EPP	-	1514	06/11/2017	-	-	450,00
VITA CLINICAS MEDICINA ESPECIALIZADA S.A	576,00	7519	17/11/2017	576,00	-	-
INSTITUTO UROGASTRO S/S	1.000,00	1158	04/12/2017	1.000,00	-	-
CLINICA MEDICINA CIRURGIA DO APAR LOCOMOTOR	600,00	1168	15/12/2017	600,00	-	-
URA - UNIDADE DE RECUPERAÇÃO ARTICULAR	400,00	2465	21/12/2017	400,00	-	-
Total	9.346,65			5.958,00	3.388,65	3.388,65

Em síntese conclusiva, uma vez que o contribuinte fez prova do direito da dedução de despesas médicas no montante de R\$ 9.346,65, do qual, ainda que a decisão recorrida já tenha restabelecido a dedução de R\$ 3.388,65, cuja comprovação da sua efetividade ocorreu somente com o recurso voluntário, não resta outra alternativa senão o reconhecimento na presente análise do restabelecimento da dedução de despesas médicas no montante de R\$ 5.958,00, já comprovados anteriormente por ocasião da impugnação.

Outro ponto de insurgência do Recorrente diz respeito à glosa de despesas médicas referentes aos gastos com a dependente genitora, sra Emília Leite Covelli, correspondente aos pagamentos efetuados para a Liga das Senhoras Católicas (Lar Sant'Ana), instituição dedicada a abrigar idosos, com fornecimento de todos os cuidados médicos físicos e mentais necessários para essa faixa etária.

A decisão recorrida fundamentou a manutenção da glosa nos seguintes termos (fls. 94/96):

(...)

Foram glosados R\$ 380.251,94 a título de despesas médicas.

Primeiramente, será analisada a glosa de R\$ 370.905,29 referente às despesas declaradas em nome da Liga das Senhoras Católicas de São Paulo, 60.597.044/0016-59.

Apesar do interessado ter declarado tal despesa como sendo do titular, da análise dos documentos conclui-se que a despesa é da dependente, Sra. Emília Leite Covelli.

Veja-se que as Perguntas e Respostas DIRPF 2018 orientam sobre as despesas de internação, em estabelecimento, geriátrico:

DESPESAS MÉDICAS DEDUTÍVEIS

350 – Quais são os despesas médicos dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual?

(...)

Despesas de internação em estabelecimento geriátrico são dedutíveis 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.

O CNAE primário da instituição está cadastrado como "8711-5-01 Clínicas e residências geriátricas e o CNAE secundário como "8711-5-02 - Instituições de longa permanência para idosos".

O interessado juntou relatório médico emitido pelo Lar Sant'ana, fl. 63, no qual consta que a Sra. Emília chegou ao residencial após internação hospitalar, apresentando quadro demencial:

Após a institucionalização foi feita a investigação para um quadro demencial, sendo estabelecido o diagnóstico e iniciado o tratamento. Na ocasião do diagnóstico a paciente já apresentava alterações comportamentais, sendo instituída terapia farmacológica e não farmacológica para controle das mesmas.

Atualmente, a paciente conta com auxílio de cuidadoras individuais para desempenhar suas atividades básicas de vida, bem como para auxiliar no controle dos sintomas associados à alteração do humor e ao quadro demencial, além de auxiliá-la na prevenção de quedas, motivo pelo qual a paciente já precisou ser hospitalizada.

No residencial, a idosa usufrui de um ambiente no qual pode desempenhar atividades para estímulo físico e cognitivo, além de permitir a socialização e a interação com outros idosos, melhorando seu desempenho cognitivo e, por consequência, sua qualidade de vida.

Sendo assim, a institucionalização mostra benefícios claros à idosa, considerando seu contexto clínico e cognitivo.

No Relatório médico anexado pelo contribuinte não constam os procedimentos hospitalares que a instituição teria realizado.

Da mesma forma, o CNAE indicado pelo Lar Sant'ana não é referente a serviço hospitalar. Serviços hospitalares tem CNAEs como 8610101 (atividades de atendimento hospitalar) e 8630-5/03 (clínicas).

Em consulta ao site de Ministério da Saúde <http://cnes.datasus.gov.br/pages/estabelecimentos/consulta/jsp>, não foi encontrado o cadastro do estabelecimento.

Portanto, conclui-se que as despesas efetuadas junto ao estabelecimento de CNPJ 60.597.044/016-59 não podem ser considerados, para fins tributários, como despesas a título de hospitalização.

Desta forma, deve ser mantida a glosa de R\$ 370.905,29.

(...)

O motivo ensejador da glosa decorreu do fato da indedutibilidade da internação em estabelecimento geriátrico, quando o estabelecimento não se enquadrar nas normas relativas a estabelecimentos hospitalares editadas pelo Ministério da Saúde.

A decisão recorrida, cujos fundamentos para a manutenção da glosa foram reproduzidos anteriormente, fundamenta de forma minuciosa os motivos ensejadores pelos quais os pagamentos efetuados à entidade Lar Sant'Ana não podem ser deduzidos como despesas médicas:

- No relatório médico anexado pelo contribuinte não constam os procedimentos hospitalares que a instituição teria realizado.
- O CNAE indicado pelo Lar Sant'Ana não se refere a serviço hospitalar e
- Não consta no Ministério da Saúde o cadastro do estabelecimento.

Do exposto, tendo em vista a legislação de regência, não restaram atendidos os requisitos para dedutibilidade dos valores declarados, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetuada, por falta de previsão legal a motivar a respectiva dedução.

O contribuinte argui que as Instruções Normativas e demais atos infralegais expedidos pela Receita Federal do Brasil têm a função de complementar a lei e não podem inová-la ou restringi-la, ficando suas disposições limitadas aos comandos e limites da lei, sob pena de afronta ao princípio da legalidade (artigo 150, I, CF).

Sobre o assunto, convém trazer a colação a disposição contida no artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), contendo o rol das normas complementares da legislação tributária²:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

² Nos termos do artigo 96 do CTN:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

No caso em análise, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19/2007, publicado no Diário Oficial da União de 10 de dezembro de 2007, é ato normativo interpretativo expedido por autoridade administrativa e, como tal, funciona como norma complementar à legislação, editada com fundamento no artigo 100 do Código Tributário Nacional, vinculando, portanto, a administração da Receita Federal do Brasil (RFB) e os contribuintes ao entendimento nele expresso.

Em vista do exposto, não há como ser acolhido o argumento do contribuinte, razão pela qual deve ser mantida a glosa de despesas médicas no valor de R\$ 370.905,29.

Da Multa de Ofício

O contribuinte solicita a readequação da multa aplicada para patamar não superior a 20% do valor do imposto suplementar devido, alegando que a multa de 75% imposta revela nítido caráter confiscatório.

Nos casos de lançamento de ofício, como se configura a situação presente, a multa aplicada está prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996³, de modo que o fisco não possui qualquer discricionariedade de reduzi-la ou dispensá-la, sob pena de violação funcional, por força do artigo 142 do CTN.

O artigo 61, § 2º da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996⁴, que limita o percentual da multa em 20%, diz respeito à multa de mora incidente sobre tributos não pagos nos prazos previstos na legislação específica.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada em razão da sua natureza de confisco deve-se ressaltar que a autoridade julgadora de instância administrativa não tem competência para se manifestar acerca da constitucionalidade e legalidade das normas regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário.

³ LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

⁴ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Além do mais a matéria encontra-se sumulada, objeto da Súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida e, por conseguinte, de observância obrigatória pelos membros deste Conselho Administrativo, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF⁵. Assim dispõe a referida súmula:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas médicas no valor de R\$ 5.958,00.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos

⁵ PORTARIA MF Nº 1634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023. (Publicado(a) no DOU de 22/12/2023, seção 1, página 55). Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.
(...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.