



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



**Processo nº** 10183.720287/2012-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2003-000.254 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 26 de setembro de 2019  
**Recorrente** JOAO BASTOS DE PINHO FILHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

IRPF. DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. INTERNAÇÃO HOSPITALAR EM RESIDÊNCIA (HOME CARE). SERVIÇOS DE ENFERMAGEM. 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 a profissional de enfermagem, via de regra, somente poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda quando o valor integrar a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar.

Afasta-se a glosa das despesas com serviços de enfermagem em residência, se restar comprovado que o paciente precisa de cuidados médicos permanentes, passível de internação hospitalar.

Mantém-se a glosa da despesa médica que se mostrar sem a verossimilhança necessária ou por não atender à legislação de regência, mediante documentação hábil e idônea, quando solicitados pela fiscalização, que poderá promover a respectiva glosa sem a audiência do contribuinte (arts. 73, caput e §1º, e 80, § 1º, III, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer a dedução das despesas médicas pagas à Cooperativa de Auxiliares e Técnicos de Enfermagem e Profissionais da Área de Saúde CNPJ nº 03.741.674/000135, no valor de R\$ 18.024,80, da base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2009, exercício 2010.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cássio Gonçalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Presidente), Gabriel Tinoco Palatnic e Wilderson Botto.

## Relatório

### Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de exigência de IRPF apurada no ano calendário de 2009, exercício de 2010, no valor de R\$ 11.699,47, já acrescido de multa de ofício e juros de mora, conforme se depreende na notificação de lançamento constante dos autos, em razão da dedução indevida de despesas médicas, no valor glosado de R\$ 9.643,49, por falta de comprovação ou previsão legal para sua dedução, que importou na apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 6.122,82 (fls. 31/35).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão n.º 16-56.960, proferido pela 22ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPO (fls. 40/46), transcrito a seguir:

Em procedimento de revisão da Declaração de Ajuste Anual 2010, ano calendário 2009, do contribuinte acima identificado, procedeu-se ao lançamento de ofício, originário da apuração das infrações abaixo descritas, por meio da Notificação de Lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física, lavrada em 31/10/2011, de fls. 30/35.

#### Demonstrativa da Apuração do Imposto Devido

Descrição	Valores em Reais
1) Total dos Rendimentos Tributáveis Declarados	116.249,55
2) Omissão de Rendimentos Apurada	0,00
3) Total das Deduções Declaradas	37.863,85
<b>4) Glosa de Deduções Indevidas</b>	<b>22.264,80</b>
5) Previdência Oficial sobre Rendimento Omitido	0,00
6) Base de Cálculo Apurada (1+2-3+4-5)	100.650,50
7) Imposto Apurado após Alterações (Calculado pela Tabela Progressiva Anual)	19.723,52
8) Contrib. Prev. a Emp. Doméstico Declarado	725,40
9) Dedução de Incentivo Declarada	0,00
10) Glosa de Dedução de Incentivo	0,00
11) Total de Imposto Pago Declarado	11.744,80
12) Glosa de Imposto Pago	0,00
13) IRRF sobre infração ou Carnê-Leão Pago	0,00
14) Saldo do Imposto a Pagar Apurado após Alterações (7-8-9+10-11+12-13)	7.253,32
15) Saldo do Imposto a Pagar Declarado	1.130,50
16) Imposto já Restituído	0,00
17) Imposto Suplementar	6.122,82

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal informa a fiscalização:

Glosa	Valor (R\$)
Dedução Indevida de Despesas Médicas	22.264,80

### Dedução Indevida de Despesas Médicas

**Glosa do valor de R\$ 22.264,80**, indevidamente deduzido a título de **Despesas Médicas**, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

CPF/CNPJ	Nome	Cód.	Declarado	Reemb.	Alterado
03.741.674/0001-35	Cooperativa de Auxiliares e Tec	020	18.024,80	0,00	0,00
545.161.531-49	Sandra Lima da Silva	010	4.000,00	0,00	0,00
650.322.411-72	Rodrigo César Ribeiro Bortholac	010	240,00	0,00	0,00

#### Complementação da Descrição dos Fatos

- COOPERATIVA DE AUXILIARES E TÉCNICOS DE ENFERMAGEM E PROFISSIONAIS DA ÁREA DE SAÚDE - 03.741.674/0001-35 – R\$ 18.024,80 – os gastos com enfermagem em residência são indedutíveis na Declaração de Ajuste Anual, por falta de previsão legal;
- SANDRA LIMA DA SILVA – 545.161.531-49 – R\$ 4.000,00 – cópias dos recibos apresentados ilegíveis (não exibidos os originais), não permitindo identificar o beneficiário das despesas;
- RODRIGO CÉSAR RIBEIRO BORTHOLACCI - 650.322.411-72 – R\$ 240,00 – o comprovante apresentado não atende aos requisitos do inc. III do Art. 80 do RIR/99 – Decreto 3.000/99.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

Devidamente intimado das alterações processadas na DIRPF/2010, o contribuinte apresentou impugnação por meio do instrumento de fls. 02/09, alegando, em breve síntese, que:

- Em relação à glosa com despesa de enfermagem no valor de R\$ 18.024,80, informa que despendeu o valor declarado para despesas com sua esposa que se encontrava em estado terminal, necessitando de cuidados que somente poderiam ser oferecidos por profissionais da área de enfermagem;
- O plano de saúde não coloca à disposição enfermeiros para cuidados da dependente em sua residência, fazendo com que o contribuinte fosse obrigado a contratá-los;
- Resta claro a ausência de disposição expressa contemplando a figura do enfermeiro como profissional, cujas despesas seriam passíveis de dedução se fosse utilizada a analogia;
- Em relação à despesa com Sandra Lima da Silva glosada em função de que as cópias dos recibos não permitem identificar o beneficiário das despesas informa que apresentou as cópias dos recibos pelo fato de que os originais estavam com o plano de saúde Unimed para que fosse restituído parte do valor despendido. Anexa, no momento, os documentos originais no intuito de comprovar a despesa assim como o beneficiário;
- No que concerne à despesa com Rodrigo Cesar Ribeiro Bortholacci que foi glosada tendo em vista que o comprovante não atende os requisitos legais do inc. III do art. 80 do Decreto 3.000/99, informa que apresentou comprovante de depósito realizado em conta do profissional, em que foi informado seu CPF, de modo que caberia à Receita Federal confrontar o valor declarado com o recebido. Mais uma vez se impõe o formalismo exacerbado deixando de lado os fins da norma. Declarou tal despesa e não possuía o recibo por tê-lo perdido, mas faz prova por meio do depósito realizado
- À vista de todo o exposto requer seja cancelado o débito fiscal reclamado

#### **Acórdão de Primeira Instância**

Ao apreciar o feito, a DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, para restabelecer as despesas no valor de R\$ 4.000,00, pagas a profissional Sandra Lima da Silva, reduzindo o imposto suplementar anteriormente apurado para o valor de R\$ 5.022,82, mas acréscimos legais.

#### **Recurso Voluntário**

Cientificado da decisão, em 11/07/2014 (fls. 51), o contribuinte interpôs, em 11/08/2014, recurso voluntário (fls. 54/61), reportando-se as alegações lançadas na impugnação e trazendo outros argumentos, a seguir resumidamente sintetizados:

## II – DO DIREITO

## II.1 - DA GLOSA REFERENTE A DESPESA COM ENFERMAGEM DECLARADA PELO CONTRIBUINTE NO VALOR DE R\$ 18.024,80:

O contribuinte/recorrente despendeu o valor declarado para dar uma vida ao menos digna para sua esposa (dependente) **que encontrava em estado terminal, por ter contraído câncer (metástase), determinando, por óbvio, cuidados técnicos que só poderiam ser oferecidos pelos profissionais da área de enfermagem, principalmente para manuseio de medicação, higienização pessoal, alimentação.**

O que se indaga é: Quer dizer, então, que enquanto **a dependente encontrava-se no hospital, as despesas eram custeadas pelo plano de saúde, mas quando sem condições mínimas alguma de se locomover, alimentar, fosse encaminhada para sua casa,** o contribuinte é quem deveria arcar com tais despesas de enfermagem???

É de ver, ademais, que a Unimed **não disponibilizava enfermeiros para cuidados médicos da dependente em sua residência, demandado fosse o contribuinte/recorrente obrigado a contratar dos serviços de enfermeiros para administrar medicamentos na forma endovenosa,** o que, a propósito não teria a menor condição de ser aplicado por um leigo.

(...)

Ora, nobre julgador, resta clarividente que a ausência de disposição expressa contemplando a figura do enfermeiro como profissional, cujas despesas contraídas com tais serviços, seja passível de serem deduzidas no cálculo do Imposto de Renda poderá tranquilamente ser satisfeito com o uso da analogia, já que há na legislação tributária dispositivo expresso elencando outros profissionais, como p.ex., dentistas e psicólogos para fiarmos somente em dois.

(...)

Assim, outra alternativa não resta senão entender que a interpretação analógica, in casu, não só é possível como necessária, uma vez que a interpretação literal e restritiva seria manifestamente inconstitucional, de modo que a despesas com profissionais de enfermagem obtida e declarada pelo contribuinte no valor de R\$ 18.024,80 deve ser considerada como possível de abatimento para o cálculo do Imposto de Renda.

## II.11 - DA GLOSA REFERENTE A DESPESA DECLARADA PELO CONTRIBUINTE NO VALOR DE R\$ 240,00 – COMPROVANTE NÃO ATENDE A LEGISLAÇÃO PERTINENTE:

Mia uma vez impõe seja o formalismo exacerbado deixado de lado para que seja atendido os fins da norma. Ora, o contribuinte/recorrente declarou a despesa de R\$ 240,00 como despesas médico-hospitalares sem que tivesse tido somente o recibo por ter perdido, mas fazendo a prova por meio do depósito realizada na própria do beneficiário.

Requer, ao final, o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

### **Admissibilidade**

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

### **Preliminares**

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

### **Mérito**

#### **Da glosa das despesas médicas declaradas:**

O Recorrente deduziu, na declaração de rendimentos (fls. 23/28), os valores de despesas médicas por ele suportadas no ano-calendário de 2009, exercício de 2010, dentre as quais o pagamento realizado à Cooperativa de Auxiliares e Técnicos de Enfermagem e Profissionais da Área de Saúde - CNPJ n.º 03.741.674/0001-35 (R\$ 18.024,80) e à Rodrigo César Ribeiro Bortholacci - CPF n.º 650.322.411-72 (R\$ 240,00). A fiscalização, por seu turno, no particular, não acatou a aludida despesa, por falta de previsão legal para a referida dedução.

Assim encontra-se fundamentada a decisão recorrida (fls. 44/45):

1) A Fiscalização efetuou a glosa das despesas com Cooperativa de Auxiliares e Técnicos de Enfermagem e Profissionais da Área de Saúde, no valor de R\$ 18.024,80, **em função de que os gastos com enfermagem em residência não são dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual, por falta de previsão legal.**

Conforme legislação acima colacionada, art. 8º da Lei 9250/95, verifica-se no inciso II, alínea “a”, a disposição expressa das deduções permitidas, ou seja, que poderão ser deduzidos dos rendimentos auferidos pela pessoa física, durante o ano-calendário, a título de despesas médicas, os valores decorrentes de pagamentos efetuados, no mesmo período, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e a hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

Em consulta nos sistemas da Secretaria da Receita Federal, verifica-se que Cooperativa de Auxiliares e Técnicos de Enfermagem e Profissionais da Área de Saúde, CNPJ 03.741.674/0001-35 **tem sua atividade econômica cadastrada com o CNAE 8610/1-02: “Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências”.**

Pelo fato da atividade dos referidos prestadores de serviços não se encontrar prevista no dispositivo legal acima mencionado, que se refere expressamente aos pagamentos efetuados a hospitais, **não há como efetuar a dedução de dispêndios com enfermagem que não integrem fatura emitida por estabelecimento hospitalar.**

(...)

Destarte, por **ausência de previsão legal para dedução das despesas com Cooperativa de Auxiliares e Técnicos de Enfermagem e Profissionais da Área de Saúde**, a glosa no valor de R\$ 18.024,80 deve ser mantida nos exatos termos em que efetuada pela Fiscalização.

(...)

3) Em relação às despesas glosadas com Rodrigo César Ribeiro Bortholacci, no valor de R\$ 240,00, pelo motivo de que o comprovante apresentado não atende aos requisitos do inc. III do Art. 80 do RIR/99 – Decreto 3.000/99, o contribuinte limitou-se a informar

na peça impugnatória que apresentou comprovante de depósito na conta do profissional e que perdeu o recibo.

O contribuinte não anexou aos autos documentos comprobatórios das despesas com Rodrigo César Ribeiro e, desse modo, a glosa no valor de R\$ 240,00 deve ser mantida nos exatos termos em que efetuada pela Fiscalização.

Pois bem, o art. 8º, inciso II, alínea “a”, e § 2º, inciso I, da Lei nº 9.250/95, e art. 80 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), de fato, **são taxativos** ao limitar a dedução de despesas pagas à médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos e terapeutas ocupacionais, exclusivamente, dentre os quais não se encontra contemplado os profissionais de enfermagem.

Contudo, a despesa realizada pelo Recorrente com serviços de enfermagem poderia ser dedutível se integrasse a conta ou fatura emitida pelo estabelecimento hospitalar, adotando-se aqui o mesmo tratamento fiscal conferido às despesas com instrumentadores cirúrgicos e massagistas.

Nada obstante ao entendimento acima, e a despeito dos entendem em contrário, após detida análise dos autos, me convenço que a pretensão recursal merece prosperar.

No caso específico de enfermagem em residência, se comprovado, como no presente caso, que a paciente/dependente **requer cuidados médicos permanentes, passível de internação hospitalar** – inclusive já tendo suportado duas cirurgias, conforme atestado nos autos (fls. 13/15), por ser portadora Glioblastoma Multiforme (tumor cerebral), encontrando-se **em estado terminal** – as despesas com enfermagem em residência encontram-se sob o campo de abrangência da lei; logo, dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou nesse sentido, conforme de preende do acórdão nº 2802-001.845, proferido pela 2ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento, nos autos do processo nº 11080.008418/2008-02, na Sessão de Julgamento do dia 18/09/2012, e **que se amolda ao caso vertente diante da natureza da demanda**, cuja ementa a seguir transcreve-se:

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2005

DESPESAS MÉDICAS DEDUTÍVEIS. INTERNAÇÃO HOSPITALAR EM RESIDÊNCIA (HOME CARE)

Despesas médicas com enfermagem em residência. É dedutível a despesa com internação hospitalar efetuada em residência, **se restar comprovado que o paciente requer cuidados médicos permanentes, passível de internação hospitalar.**

Recurso provido.

Nessa mesma linha e sentido nesse Conselho Administrativo, tem-se os acórdãos nº 2802-00.164, 10242.369 e 10244.851.

Vale observar que, embora distinto de estabelecimento hospitalar, a Cooperativa prestadora dos serviços de enfermagem está cadastrada com o CNAE 8610/1-02: “*Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências*”, conforme aliás, certificado na decisão de piso, portanto com especialidade técnica na área de saúde. Ademais, pela simples leitura do relatório, atestados médicos e pedidos de exames e recibos constantes dos autos (fls. 13/15 e 17/20), diante da gravidade da enfermidade que acometera a esposa/dependente do Recorrente – que se encontra em estado terminal, conforme alegado tanto na impugnação quanto na peça recursal – não é demais concluir que os serviços

médicos de internação domiciliar decorrem do desdobramento cirúrgico hospitalar, dos quais suportou por duas vezes.

Ademais, cabe presumir ainda que os documentos apresentados à fiscalização não foram considerados inidôneos, e não se vislumbra tanto na autuação quanto na decisão recorrida qualquer questionamento sobre os dispêndios realizados pelo Recorrente ou mesmo eventual ausência de requisitos legais a motivar a glosa, cujo fundamento único motivador do lançamento limitou apenas no fato de que “*os gastos com enfermagem em residência são indedutíveis na Declaração de Ajuste Anual, por falta de previsão legal*” (fls. 33), fundamento este acatado pela DRJ/SPO.

Destarte, pelos documentos constantes autos, em especial do relatório e dos atestados médicos acostados (fls. 13/15 e 17/20), e aliado ao estado mórbido da paciente/dependente, é plausível afirmar que a internação residencial (home care) é decorrente e consequente de um tratamento e/ou desdobramento hospitalar e, com isso, dada as peculiaridades que envolvem a demanda, no meu entender afigura-se dedutível as despesas dos serviços de enfermagem a domicílio, pelo que restabeleço a dedução do valor declarado de R\$ 18.024,80.

Por fim, em relação às despesas pagas ao profissional Rodrigo César Ribeiro, no valor de R\$ 240,00, constatando que o Recorrente não trouxe aos autos elementos a comprovar o alegado ou sequer justificar a dedução declarada, remanesce incólume a decisão recorrida no particular, razão pela qual mantenho a glosa operada.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, nos termos do voto em epígrafe, para restabelecer a dedução das despesas médicas pagas à Cooperativa de Auxiliares e Técnicos de Enfermagem e Profissionais da Área de Saúde - CNPJ nº 03.741.674/0001-35, no valor de R\$ 18.024,80, na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2009, exercício 2010.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto