



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10283.007575/2006-81  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2802-01.405 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 12 de março de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** THEREZINHA DE JESUS DA FONSECA CAMINHA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS COM MARCA-PASSO.

A dedução de despesas com saúde decorre de previsão legal. São dedutíveis despesas com 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. Não se tratando dessas hipóteses legais e ausente dispositivo legal que autorize a dedução de despesas com aquisição de marca-passo diretamente de fabricantes não é admissível a dedução. Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos NEGAR PROVIMENTO ao recurso nos termos do voto do relator. Vencido(s) o(s) Conselheiro(s) German Alejandro San Martín Fernández que dava provimento e que apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 16/03/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros, Dayse Fernandes Leite, Carlos André Ribas de Mello, German Alejandro San Martín Fernández e Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 14/03/2001

Autenticado digitalmente em 16/03/2012 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO, Assinado digitalmente em 16

/03/2012 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO, Assinado digitalmente em 19/04/2012 por GERMAN ALEJANDRO

SAN MARTIN FERN

Impresso em 20/04/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

## Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF do exercício 2005, ano-calendário 2004, em virtude de glosa de dedução de despesa médica no valor de R\$14.102,00, referente a aquisição de aparelho marcapasso da empresa Biotronik Indústria e Comércio Ltda, uma vez que se considera despesa médica apenas os valores incluídos em contas hospitalares ou em recibos/notas fiscais emitidas por profissionais médicos.

A 3ª Turma da DRJ Belém julgou improcedente a impugnação sob fundamento de que “Somente podem ser considerados como despesas médicas, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda de pessoa física, os valores referentes à aquisição de marca-passo caso integrem a conta hospitalar ou a conta emitida pelo profissional.”

Ciente da decisão em 26/06/2008, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 22/07/2008, com as seguintes alegações, em síntese:

1. o acórdão recorrido não se manifestou sobre a comprovação do pagamento realizado à empresa Biotronik Indústria e Comércio Ltda referente à aquisição do marcapasso;
2. não obstante a inequívoca efetividade do gasto com marcapasso e da prestação do serviço médico e hospitalar a Turma Julgadora adotou interpretação literal restritiva e inapropriada do art. 43 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001, sem levar em conta o §5º que exige a comprovação da despesa por meio de receituário médico correspondente e da nota fiscal do fornecedor que deve ser emitida em nome do beneficiário;
3. as despesas com a saúde, inapropriadamente designadas como despesas médicas, são de dois grupos: as pagas a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares; e as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, cuja correta interpretação admite a dedução das despesas com marcapasso cuja comprovação do serviço e do pagamento é inequívoca;
4. aponta acórdãos desse Conselho que admitem dedução de despesas médicas quando comprovada a efetividade dos gastos e da prestação do serviço; e
5. a norma que estabelece dedução não está sujeita ao art. 111 do CTN, ademais, a interpretação literal no presente caso leva ao absurdo de admitir dedução de próteses ortopédicas e dentárias e não admitir prótese cardíaca (marcapasso).

## Voto

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

A dedução de despesas com a saúde deve obedecer o comando legal estampado no art. 8º da Lei 9.250/1995, cujos dispositivos de interesse abaixo transcrevo.

*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;*

*(...)*

*§ 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;*

*(...)*

*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.*

A norma legal permite concluir que são dedutíveis despesas com tratamento de saúde pagas a profissionais da área de saúde (médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos e terapeutas ocupacionais) a hospitais, a Seguros Saúde e Planos de Saúde, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

Os atos interpretativos expedidos pela Receita Federal tão só refletem o alcance do dispositivo legal, pois ao exigir que o gasto com marcapasso, para ser dedutível, esteja incluído na conta hospitalar ou na conta emitida pelo profissional de saúde, está exigindo que a dedução refira-se a pagamentos a hospitais ou profissional de saúde (médico).

Desse modo, fica claro que a dedução decorre do dispositivo legal e não de atos infralegais.

Não se trata exclusivamente de interpretação literal, mas de reconhecer que não cabe ao julgador autorizar dedução que o legislador não estabeleceu, ainda que sob o fundamento de justiça ou no intuito de evitar tratamento desarrazoado entre as hipóteses autorizadoras da dedução escolhidos pelo legislador.

Em situação análoga essa Turma de Julgamento indeferiu a dedução de prótese mamária não incluída na conta hospitalar por falta de previsão legal (acórdão 2802-00.213, de 02/02/2010, Relator Conselheiro Carlos Nogueira Nicácio).

De outro giro, os julgados apontados pelo recorrente não se adequam ao presente litígio, lá a matéria era a comprovação da despesa, aqui a inexistência de previsão legal. Por essa mesma razão, é desnecessário um pronunciamento expresse acerca da efetividade da despesa.

Portanto, meu voto é NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso

## Declaração de Voto

Conselheiro German Alejandro San Martín Fernández.

Em que pese o entendimento adotado e bem fundamentado pelo d. Relator, ousou dele divergir, pelas seguintes razões.

Ainda que a legislação de regência (art. 8º da Lei 9.250/1995) exija para fins de reconhecimento de dedutibilidade que o pagamento seja feito a profissionais da área da saúde, hospitais ou clínicas, o alto custo de determinados aparelhos utilizados em intervenções médicas tem levado hospitais a orientarem seus pacientes a adquirir equipamentos diretamente de seus fornecedores.

Isto se deve, em grande parte, à impossibilidade de dedução dos materiais e demais insumos utilizados na prestação de serviços médicos na base de cálculo do ISS (Súmula n. 274 do STJ) e do PIS e COFINS.

Portanto, é de se inferir que nenhum cardiopata por iniciativa própria compraria marcapasso diretamente de fornecedor de produtos médicos hospitalares sem orientação do hospital e de acordo com especificações técnicas fornecidas pelo médico responsável pela cirurgia.

Em razão dessa inevitável conclusão, o fato de o pagamento não ter sido feito às pessoas relacionados no artigo 8º da lei n. 9.250 ou de não estar incluída na conta do

hospital, não é suficiente para impedir o reconhecimento do direito à dedutibilidade de tais valores como despesas médicas.

Qualquer outra interpretação criaria situação de desigualdade entre aqueles que implantaram o marcapasso e pagaram o valor total da cirurgia ao hospital e aqueles que por orientação e com a finalidade de redução de carga tributária de terceiros foram induzidos a adquirir o material diretamente do fornecedor. Aos primeiros, direito à dedutibilidade integral; aos segundos, a impossibilidade de dedutibilidade por “ausência de previsão legal”.

Aliás, dar interpretação literal ou restritiva ao artigo 8º da lei n. 9.250 somente se justificaria se estivéssemos diante de hipótese isentiva, a submeter o intérprete ao disposto no artigo 111 do CTN.

Mesmo nessa hipótese, há de ser lembrada valiosa lição de Paulo de Barros Carvalho, a respeito do alcance do art. 111 do CTN:

*"O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando arguir que, prevalecendo como método interpretativo de direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legislativas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do direito o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão e sentido prático de existência". (Curso de Direito Tributário, 7a Ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 1995, Pág., 81).*

Entretanto, o direito à dedutibilidade de despesas médicas não deriva de norma isentiva ou de “favor legal”. É decorrência de direito constitucional à saúde (artigos 6º e 196 da CF) e principalmente do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, portanto, a impor interpretação teleológica e conforme a Constituição, sem implicar em afastamento de dispositivo expresso de lei, vedado a este órgão judicante.

Vale dizer, a base de cálculo do imposto, perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência do IRPF, somente pode resultar de operação aritmética da qual se subtraíam, do total de rendimentos auferidos, todas as deduções e abatimentos previstos na legislação. Logo, por mais pormenorizadas que sejam as exigências às despesas dedutíveis feitas pela legislação fiscal, estas não podem ser interpretadas sem consideração das normas constitucionais, mormente se dessa exegese resultar em afastamento do conceito de acréscimo patrimonial a que se submete a legislação do imposto.

A respeito da natureza jurídica das deduções e abatimentos da base de cálculo do imposto sobre a renda, as palavras de Roque Antônio Carrazza:

*"Um outro ponto: para que a progressividade no imposto sobre a renda se cumpra, é preciso, ainda, que a lei autorize às pessoas que têm rendimentos, certas deduções que lhes garantam a subsistência e a de seus dependentes: deduções com alimentação, com vestuário, com lazer, com instrução, com tratamento médico e assim por diante. Do contrário, o imposto*

*deixa de ser sobre a renda e passa a ser sobre, os rendimentos. Ora, a Constituição não deu à União competência para criar imposto sobre rendimentos. Aliás, o imposto sobre rendimentos é um imposto inconstitucional, porque não atende aos reclamos instantes do princípio da capacidade contributiva." (A Progressividade na Ordem Tributária, in Revista de Direito Tributário nº 64, Malheiros Editores, São Paulo, 1995, pág. 52). (destaques não são do original).*

Posto isso, data vênua do entendimento dos meus ilustres pares, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a dedutibilidade integral da despesa com aquisição de marcapasso diretamente do fornecedor.

É como voto.

(assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández