MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11610.001703/2011-54

Processo nº	11610.001703/2011-54
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-009.090 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	24 de setembro de 2020
Recorrente	CAROLINA BARBOSA DO AMARAL GURGEL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

IRPF. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Indevida a dedução a título de despesas médicas fora das hipóteses prevista na lei, como é o caso de gastos com cuidadores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora), Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Manifestaram a intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Maria Helena Cotta Cardozo.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2402-006.155, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

O presente processo de auto de Notificação de Lançamento, de fls. 14/18, refere-se ao ano-calendário de 2007, sendo exigido R$ 46.365,97, decorrente da Dedução Indevida de Despesa Médica.

Em 15/10/2013, a DRJ, no acórdão nº 16-51.616, às fls. 69/, julgou improcedente a impugnação do Contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido.

Em 09/05/2018, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 130/135, exarou o Acórdão nº 2402-006.155, **NEGANDO PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário interposto pelo Contribuinte. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO. DESPESAS COM EMFERMAGEM. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. EXCEÇÃO. INTERNAMENTO. FATURA HOSPITALAR.

A previsão legal de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda de pagamentos efetuados a titulo de despesas médicas não abrange despesas com enfermagem, exceto quando decorrentes de internamento do contribuinte ou de seus dependentes e integrarem a fatura emitida por estabelecimento hospitalar.

Em 29/10/2018, às fls. 143/153, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Dedutibilidade da base do IRPF de despesas com enfermagem domiciliar**. Aduziu o Contribuinte que, a partir da mesma hipótese legal (art. 8º da Lei nº 9.250/95), as decisões deram-lhe interpretação diversa, tendo o v. Acórdão recorrido entendido que tal norma não permitiria a dedução de despesas de enfermagem em residência, enquanto os Acórdãos paradigmas entenderam pela possibilidade da dedução, mesmo que os serviços de enfermagem tenham sido prestados em residência.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 181/185, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência em relação à seguinte matéria: **Dedutibilidade da base do IRPF de despesas com enfermagem domiciliar.**

A União apresentou **Contrarrazões** ao Recurso Especial do Contribuinte, às fls. 187/193, tecendo suas argumentações quanto ao mérito.

Os Autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

DO MÉRITO

O presente processo de auto de Notificação de Lançamento, de fls. 14/18, refere-se ao ano-calendário de 2007, sendo exigido R$ 46.365,97, decorrente da Dedução Indevida de Despesa Médica.

O Acórdão recorrido negou provimento Recurso Ordinário.

Documento nato-digital

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a seguinte divergência: **Dedutibilidade da base do IRPF de despesas com enfermagem domiciliar.**

Para dirimir a questão me empresto dos apontamentos utilizados pelo Conselheiro Wilderson Botto, no acórdão 2003-000.254, vejamos:

> 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 celebral), 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 depreende do acórdão nº 2802-001.845, proferido pela 2º 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

Observo que embora trata-se de um rol taxativo o direito não é matemático, ao contrário, permite alguns reforços interpretativos na busca do bom direito e na adoção de medidas que prestigiem o interesse público sem desrespeitar o intuito do legislador na edição de regras tributárias.

E é nessa exegese que podemos por questões hermenêuticas compreender que a pessoa que possui indicação de internação hospitalar, receba ela estes cuidados no hospital ou em casa em razão da gravidade de seu quadro ou de sua incapacidade para vida independente gozam do mesmo direito. **Do mesmo modo a contratação de enfermeiros e cuidadores**, cuja necessidade é uma realidade social numa população que cada mais envelhece no Brasil.

No caso dos autos o relator restou vencido, mas também prestigiou a aplicação da extensão do direito:

> No caso específico de enfermagem em residência, se comprovado, como no presente caso, que o paciente, dependente da Recorrente, requer cuidados médicos permanentes, passível de internação hospitalar, as despesas com enfermagem em residência encontram-se sob o campo de abrangência da lei; portanto, dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda.

Documento nato-digital

> De fato, considerando não apenas o objetivo da norma, mas, sobretudo, o fato de que a legislação expressamente admite a dedução de pagamentos efetuados a hospitais, no quais, por certo, estão contabilizados os custos dos enfermeiros(as) empregados(as), não se afigura razoável não reconhecer esse mesmo direito em relação as despesas com enfermagem nos casos de tratamento domiciliar.
>
> Neste mesmo sentido, são os acórdãos 2802001.845, 280200.164, 10242.369 e 0244.851.
>
> Assim, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para reconhecer a dedutibilidade com as despesas com serviços de enfermagem a domicílio (serviços de home care), no valor de R$ 93.120,00.

Precisamos estar atentos a nova realidade. A internação de pacientes em casa na modalidade Home Care corresponde exatamente ao mesmo procedimento de uma internação em nosocômio hospitalar. Pensar diferente significaria não aceitar a realidade social para a qual as normas são criadas.

Não se trata de norma isentiva, mas sim da técnica legal de apuração da base de cálculo. Despesa de saúde não compõe o conceito jurídico de renda. Renda é apenas aquilo que acresce no patrimônio.

Não se trata de fazer justiça social, mas sim de interpretar a lei dentro do espírito da norma. Trata-se também de aplicar ao julgamento a lei e o direito, nos termos do art. 2, da Lei 9784/99. Não é a estrita legalidade que leva a pacificação social, mas aplicação da lei dentro das fontes do direito.

Assim a contratação de enfermeiros, cuidadores, e demais profissionais que permitam os cuidados de um indivíduo em sua residência (como é o caso dos autos) não afrontam o texto legal, devendo ser interpretados em consonância com o espírito da norma maior.

Diante do exposto voto por conhecer o recurso da Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Divergi da Relatora porque entendo que as deduções na Declaração de Rendimentos estão definidas claramente na legislação e não cabe ao julgador administrativo, a pretexto de interpretar a norma, criar hipóteses de dedução ali não previstas. Vejamos:

> 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;

Como se vê, a alínea "e" não poderia ser mais clara ao especificar os profissionais cuja remuneração por serviços prestados são passíveis de dedução. E ali não consta enfermeiro nem cuidador. Quisesse o legislador estender a dedução a esses profissionais/serviços teria se referido a eles. A meu juízo, portanto, estender a dedução a serviços prestados por profissionais fora da relação da alínea "a" , acima reproduzida, configura uma ampliação indevida do escopo da lei, uma inovação, uma afronta à própria lei, enfim.

A possibilidade de se ampliar o rol das deduções somente poderia ser feita, a meu juízo, mediante o questionamento da constitucionalidade da norma, o que, como se sabe, é mister que escapa à competência dos julgadores administrativos.

No presente caso, como mais razão ainda, é indevida a dedução, porque sequer se trata de profissional com qualificação profissional. Não se trata de enfermeira ou outro profissional de saúde com habilitação profissional reconhecida.

E nem se diga que se trata de questão de justiça ou equidade, pois, mais uma vem, não compete ao julgador administrativo avaliar se as normas são justas ou injusta, e com base nesse critério revisá-la, acrescendo ou suprimindo disposições. Compete ao julgador administrativo analisar a legalidade dos atos administrativos, especificamente do lançamento, verificando a conformidade deste com a lei, e, neste caso, não vislumbro na legislação aplicável nenhum suporte para que se admita a dedução de gastos com cuidadores, conforme a situação do processo.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Declaração de Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

Discordo do voto da Conselheira Relatora, por entender que o posicionamento nele adotado é contrário ao art. 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250, de 1995, o que, *a fortiori*, desatende ao art. 62, do Anexo II, do RICARF.

Com efeito, o art. 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250, de 1995 encontra-se em plena vigência, sem que sobre ele paire qualquer das motivações regimentais que autorizam a sua não aplicação por parte dos Conselheiros do CARF.

De plano, esclareça-se que, a despeito das várias referências a *home care* por parte da Relatora, durante o julgamento, a autuação disso não tratou, eis que a exigência decorreu de glosa de serviços de enfermagem, que teriam sido prestados por pessoas físicas a dependente da Contribuinte. Tampouco as peças de defesa fazem alusão a tal modalidade.

Assentado que no presente caso não houve glosa de serviços de *home care* e sim de despesas efetuadas com cuidadores, pessoas físicas, de dependente da Contribuinte, veja-se o que estabelece a legislação de regência.

Documento nato-digital

A Lei nº 9.250, de 1995, assim estabelece:

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;

Como se pode constatar, o rol de despesas médicas passíveis de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda, estabelecido de forma taxativa na legislação de regência, não inclui despesas com enfermeiros, ressalvando-se a possibilidade de dedução de serviços dessa natureza, quando integrantes de conta hospitalar, o que não é o caso.

Ainda que se pudesse deduzir despesas não constantes do rol taxativo da lei – o que se admite apenas para argumentar – no presente processo sequer restou comprovado que tratar-se-ia efetivamente de prestação de serviços de enfermagem. Com efeito, os recibos de fls. 25 a 35 não fazem qualquer menção a eventual registro daquelas pessoas físicas no Conselho de Enfermagem.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Declaração de Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci

Diante das considerações do voto vencedor do acórdão recorrido acerca do art. 111, II, do CTN, entendo que a interpretação literal deve ser aplicada com ressalvas, ou, no mínimo, com um certo cuidado. Isso porque a isenção do imposto de renda pessoa física sobre os pagamentos efetuados a título de despesas médicas não é uma isenção própria, concebida como um privilégio ou um favor legal, mas sim uma isenção técnica, cuja finalidade é resguardar o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial em favor do sujeito passivo. Nesse sentido, e para desenvolver meu entendimento a respeito da matéria, valho-me da doutrina do Professor Luís Eduardo Schoueri[1]:

> Isenções técnicas: Quando a atuação do legislador é no sentido de tornar comparáveis as situações a partir do critério da capacidade contributiva, tem-se que o emprego da isenção é meramente técnico: não há a excepcionalidade. O legislador apenas procurou descrever a hipótese de incidência, valendo-se de todos os artifícios que tinha à mão: seja uma descrição minuciosa e enumerativa, seja, alternativamente, uma descrição geral seguida de isenção, que estreita o alcance daquela hipótese.
>
> [...]

[1] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 258-259.

Documento nato-digital

> Isenções próprias (ou de subvenção): Outras situações haverá em que o legislador, não obstante a igualdade diante do critério primeiro de diferenciação (no caso dos impostos, a capacidade contributiva), ainda assim, procurará destacar um grupo dentre os "iguais", dando-lhe um tratamento diferenciado, mais benéfico que o genérico. Aqui, como no caso anterior, nada mais se tem que uma não incidência pela técnica da isenção. Entretanto, a excepcionalidade desta situação exigirá controle. Caberá investigar a fundamentação para a diferenciação. Poderá ter fundamentos distributivos, simplificativos, ou, o que é mais comum, caracterizarem-se normas tributárias indutoras, servindo de intervenção do Estado no Domínio Econômico.

E mais[2]:

> [...] a classificação entre isenção técnica e isenção própria não é precisa. é útil apenas na medida em que permite ressaltar, na aproximação tipológica, que somente quando o dispositivo tem características de excepcionalidade é que se justificam as restrições impostas pelo Código Tributário Nacional.

Quer dizer, a isenção sob comento não é um favor ou um privilégio legal, mas sim uma técnica de isenção que visa, em verdade, a resguardar o princípio da capacidade contributiva para o contribuinte acometido de uma moléstia grave, que, portanto, encontra-se em situação de vulnerabilidade.

Registro, neste ponto, e a propósito do tema, que a palavra é mau veículo do pensamento e que o aplicador da lei deve usar as várias formas admitidas em direito para extrair o sentido e o alcance das regras de isenção (interpretação histórica, teleológica, sistemática etc), desde que não lhes dê interpretação extensiva. Sobre a interpretação literal prevista no art. 111, II, do CTN, é importante anotar que ela não exclui a interpretação sistemática, nem muito menos significa interpretação restritiva. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Luís Eduardo Schoueri:

> É de todo infeliz a determinação do legislador complementar, ao se referir à interpretação literal: parece impor uma restrição à autuação do intérprete, no sentido de buscar o sentido de cada expressão utilizada pelo legislador. Seria o prestígio ao método gramatical, condenado pela hermenêutica por sua pobreza. Não é possível a construção da norma a partir de um texto, sem considerar seu contexto.
>
> [...]
>
> Finalmente, uma análise histórica do processo legislativo, que levou ao dispositivo inserido no artigo 111, evidencia que seus autores não viam na expressão "literalmente" uma restrição; ao contrário, a expressão foi inserida no texto do Código Tributário Nacional para impedir que se procurasse reduzir o alcance do dispositivo que conferisse isenção. Ou seja, "literalmente" significaria "sem qualquer restrição"3.

No caso concreto, os pagamentos foram efetuados a título de serviços de enfermagem (despesas médicas em sentido amplo) prestados em favor de paciente acometido de Alzheimer, donde se conclui que se trata de serviços de saúde previstos na lei isentiva (isenção técnica, relembre-se). Veja-se que o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores está incluído em seção denominada “Despesas Médicas”. Essa expressão tem sentido amplo, tanto é que o art. 80 não trata apenas de despesas médicas em fonoaudiólogos e terapeutas ocupacionais (despesas médicas em sentido amplo).

O relatório médico de efl. 21 deixa claro a imprescindibilidade dos serviços e a sua natureza. Transcrevo-o para fins de demonstração:

[2] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. Obra citada, p. 720.
[3] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 815/816.

Documento nato-digital

> O Sr. João Augusto Conrado do Amaral Gurgel é acompanhado neste serviço desde 2000 por ser portador de doença de Alzheimer (CID10 G30), em estadio avançado. Encontra-se totalmente dependente para cuidados da vida diária, como higiene intima, troca de fraldas, aspiração de secreção oral. Acamado, não deambula, não se comunica, alimenta-se por sonda nasoenteral. Apresenta escara em regido sacral, que necessita cuidados de enfermagem, com curativos diários. Faz uso de Gardenal e Eranz, diariamente. Tem evoluído com piora gradual do quadro.

É descabido conceber, portanto, que as despesas relacionadas nos recibos de efls. 25 e seguintes não sejam de natureza médica e que não estejam abarcadas pelo art. 80 do Regulamento.

Por tais razões, acompanho integralmente a relatora.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Documento nato-digital