



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18186.002140/2011-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.205 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de novembro de 2021
Recorrente MARIA ODELE SILVA DE SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. SERVIÇOS DE ENFERMAGEM EM DOMICÍLIO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

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.

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, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 2301-006.272, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 09 de julho de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, e-fls. 115 e seguintes:

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

Ano-calendário: 2007

DESPESAS MÉDICAS INDEDUTÍVEIS. SERVIÇOS DE ENFERMAGEM EM RESIDÊNCIA.

Despesas médicas com enfermagem em residência. Somente é dedutível a despesa com internação em residência se restar comprovado o pagamento de tal despesa a estabelecimento qualificado como hospital e desde que constante de fatura hospitalar, vedada a dedução de despesa de internação domiciliar que não atenda a esta condição.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 135, houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 172 e seguintes, para rediscutir as matérias: **requisitos de dedutibilidade de despesas com serviços de enfermagem em residência.**

Em seu **recurso, o contribuinte** indica como paradigma os Acórdãos n.º 2003-000.254 e n.º 2802-001.845, e aduz no mérito, em síntese, que:

- a) o v. diverge do acórdão n.º 2003-000.254 preferido pela 3ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de Julgamento e do Acórdão n.º 2802-001.845 proferido pela 2ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento do CARF;
- b) no mérito, o Imposto de Renda incide sobre a riqueza do contribuinte, sendo que as deduções surgem como garantia de que se preserve o mínimo existencial do sujeito passivo, excluindo-se da base de cálculo as despesas que visem garantir uma existência digna como aquelas vinculadas ao custeio de saúde e educação (inclusive de seus dependentes);
- c) a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) é pacífica no sentido de que o atendimento médico em domicílio (*home care*) nada mais é que um desdobramento, uma espécie de gênero do atendimento hospitalar;
- d) o E. Tribunal Regional Federal (“TRF”) da 3ª Região, em recente decisão, assentou entendimento que a prestação do serviço domiciliar de enfermagem quando se revela indispensável ao tratamento do paciente e mais benéfico a esse, goza do mesmo benefício ao realizado em âmbito hospitalar;
- e) a possibilidade de se descontar da base de cálculo do IRPF os valores gastos com despesas de serviço domiciliar de enfermagem advém da necessidade do paciente em ter ao seu dispor “cuidados médicos permanentes”.

Intimada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, às fls. 181 e seguintes, adotando como razões a fundamentação apresentada pelo Acórdão n.º 2301-006.272.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

Conforme narrado, a matéria que foi admitida para rediscussão foi a referente à **requisitos de dedutibilidade de despesas com serviços de enfermagem em residência.**

Em outubro de 2021, essa 2ª Turma da CSRF se debruçou sobre o tema, no processo n.º 18186.002141/2011-62, no qual se analisou situação idêntica relativa à mesma Contribuinte, nos termos a seguir expostos.

Pelo teor da Descrição dos Fatos, fls. 3, constou como razão da glosa:

Glosa dos valores pagos a 'enfermeiros. As despesas efetuadas com esses profissionais são dedutíveis desde que por motivo de internação do contribuinte ou de seus dependentes e integrem a fatura emitida pelo estabelecimento hospitalar.

A situação fática dos presentes autos, como destacado pelo Sujeito Passivo, em seu recurso especial:

A Recorrente, é mãe e curadora de sua **filha interdita Flavia Souza Belo, uma vez que essa permanece em coma vigil** (estado vegetativo permanente) **desde os 10 anos de idade, pois, em 06/01/1998, sofreu grave acidente de quase afogamento em decorrência de seus cabelos terem sido sugados pelo ralo instalado no fundo da piscina do condomínio onde residia.**

Em virtude da situação de saúde de sua filha, que mantém o referido estado sequelar irreversível, conforme relatórios médicos de fls. 54/59, **os serviços hospitalares e de enfermagem passaram a ser prestados no domicílio da Recorrente (“home care”) desde que sua filha deixou o hospital, oito meses após o acidente.**

Frise-se que, conforme amplamente demonstrado ao longo desse processo administrativo, a prestação de tal assistência a dependente da contribuinte é essencial ao tratamento da primeira, tanto que o próprio v. acórdão guerreado não refuta isso, *in verbis*, “(...) em que pese a recorrente ter comprovado a necessidade, a efetiva prestação de serviços e tratar-se de nobre causa (...)”.

A matéria suscitada pela Recorrente apresenta um viés extremamente sensível, uma vez que se mostra incontroversa a existência de despesas com a saúde de sua dependente, despesas estas imprescindíveis, diante da situação que lhe acomete.

Em detalhado artigo sobre o tema, a professora e conselheira do CARF Ludmila Mara Oliveira, faz ponderações relevantes sobre o tema, nos termos abaixo:

O art. 1º da Constitucional de 1988 explicita que a nossa República elegeu como um de seus fundamentos a **dignidade da pessoa humana**, um verdadeiro núcleo axiológico do constitucionalismo contemporâneo. É valor supremo que há de informar a criação, a interpretação e, por derradeiro, a aplicação de toda nossa ordem normativa. **Conjuga-se ao direito à vida, de modo a tornar imperiosa não só uma mera manutenção dos sinais vitais. Necessário mais do que isso: é preciso assegurar que o indivíduo permaneça vivo com sua dignidade preservada. Assim, “a dignidade da pessoa humana, ancorada na ideia de homem como pessoa livre, autorresponsável e com estima social, verdadeiro reduto intocável do ser humano, também vale face à intervenção fiscal, relativamente a qual forma a barreira inferior intransponível, concretizada na garantia da intangibilidade fiscal de um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis à salvaguarda dessa dignidade.”**[1]

A dedutibilidade de determinadas despesas da base de cálculo do IRPF vem, justamente nesse sentido, concretizar uma limitação material para salvaguardar a dignidade da pessoa humana, retirando da tributação parcela tida como essencial à garantia do mínimo existencial.[2] Bem verdade que “(...) **o imposto de renda de pessoa física sempre foi organizado em uma base formal progressiva para gerar um determinado grau de equidade vertical, [sendo que] os créditos e as deduções fiscais [visam] garantir algum grau de equidade horizontal.**”[3].

Nos termos do art. 8º da Lei nº 9.250/95, a base de cálculo será a soma 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**” (inc. I) deduzida dos “**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**” (al. “a” do inc. II).[4] A dedução estende-se “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*” – ex vi do inc. I do §2º do art. 8º da Lei nº 9.250/95.

Embora a Lei nº 8.080, datada de 19 de setembro de 1990, tenha regulamentado a assistência domiciliar no Brasil, somente mais de uma década mais tarde foram editadas resoluções sobre a matéria pelos conselhos federais de medicina, enfermagem e farmácia.(...).

A assistência domiciliar deve ser entendida como uma extensão do tratamento hospitalar, envolvendo profissionais de diversas áreas, que mira o bem-estar do paciente, a melhora de suas condições de vida, bem como o incremento das chances para sua reabilitação. Além de ser o atendimento *home care* mais humanizado, seja por oferecer maior independência ao paciente, seja por ser o ambiente permeado por laços de afeto, o risco de infecção é inferior ao existente naqueles hospitalares.

O home care, enquanto serviço prestado por uma equipe multidisciplinar, abarca a realização de consultas médicas (fisioterápicas, fonoaudiológicas, etc.) e exames, a aplicação de medicamentos e, em alguns casos, verdadeira internação domiciliar. Não se confunde com o trabalho desempenhado por cuidadores, carentes de expertise técnica, responsáveis por acompanhar a rotina daquele em reabilitação ou em idade mais avançada, garantindo seu bem-estar de um modo em geral. A despeito de, à época, noticiado por veículos informativos de que teria o Carf negado a dedução de despesa com home care de paciente acometido por Alzheimer, da leitura do acórdão depreende-se que no “caso não houve glosa de serviços de *home care* e sim de despesas efetuadas com cuidadores, pessoas físicas, de dependente da Contribuinte.” (...).

Não se desconhece que, no âmbito do Carf, recaem as limitações no exercício da função judicante, desenvolvida atipicamente pelo Poder Executivo. Contudo, o apego ao originalismo – seja em sua versão textualista, seja naquela intencionalista – **falhará em acompanhar o dinamismo das transformações sociais, que precisam ser acompanhadas pela ciência do direito.** Ambos são vivos, impermanentes. Há de se ressaltar que “a interpretação do direito é interpretação do direito, no seu todo, não de textos isolados, desprendidos do direito. Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.” Em nossa Carta Constitucional assegurada a intransigente salvaguarda da dignidade da pessoa humana, que alberga o conceito de mínimo existencial, bem como o direito à saúde. Todo processo de aplicação e interpretação há de se compatibilizar como esse norte, posto pela CRFB/88.

Entendo que, no sentido do esposado anteriormente, de fato, é cediço que a interpretação das leis infraconstitucionais deve ser consentânea com os preceitos albergados pela Constituição.

Contudo, na situação dos autos – por se tratar de dedução, considerando o regramento que circunda o tema, entendo que a lacuna, embora cause intenso desconforto, ao se perceber a flagrante ausência de isonomia, em vulneração à finalidade na própria norma que prevê a dedução com despesas médicas, em situações similares – **o fato é que a lei não prevê a dedução para os serviços de enfermagem, mas tão somente para serviços ofertados por 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.**

Com esse panorama, observa-se que a lei traz rol que delimita o tipo de despesa médica dedutível e, embora a despesa incorrida com enfermagem seja realizada com os mesmo fim das demais despesas elencadas em lei, devendo receber o mesmo tratamento legal, há uma patente lacuna a ser suprida pelo legislativo.

Estando a previsão das despesas dedutíveis em plena vigência, carece a este Conselho a possibilidade de compatibilizar a norma infraconstitucional com os princípios constitucionais, uma vez que não podemos afastar a aplicação da lei, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, de acordo com a Súmula CARF n.º 2, a qual estamos vinculados:

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

Ressalto que há, nesse Conselho, alguns Colegiados que possuem entendimento diferente e tenho muito respeito pelas posições adotadas, inclusive compreendo que a aplicação de tal súmula decorre da premissa interpretativa que estou adotando no presente caso concreto, até mesmo porque, a depender da interpretação atribuída à situação, a súmula não se aplicaria.

Postas essas considerações, utilizo-me do Acórdão n.º 2201-008.049, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, abaixo transcrito:

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

Ano-calendário: 2003

IRPF. DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. INTERNAÇÃO HOSPITALAR EM RESIDÊNCIA (HOME CARE). SERVIÇOS DE ENFERMAGEM. POSSIBILIDADE DESDE QUE CONSTANTE DE FATURA HOSPITALAR.

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.

Somente é possível a dedução de despesas com de enfermagem se tais dispêndios forem realizados por motivo de internação (seja ela em hospital ou em residência) e integrem a fatura emitida por estabelecimento hospitalar.

De acordo com o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95, são permitidas deduções relativas a “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”.

O §2º, inciso I, da mesma lei determina que serão considerados dedutíveis os pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas. A conferir:

§ 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;

Percebe-se da legislação exposta que os serviços de enfermagem não foram incluídos na regra geral de dedutibilidade previsto no art. 8º da Lei nº 9.250/95. Porém, pode-se entender que estas despesas com enfermagem seriam dedutíveis somente se forem feitas a estabelecimento hospitalar.

Esta é a interpretação da Receita Federal, que, inclusive, reconhece o direito à dedução mesmo quando essa internação hospitalar for realizada na residência do contribuinte, conforme o Perguntas e Respostas do IRPF, cuja versão 2020 prevê o seguinte:

INTERNAÇÃO HOSPITALAR EM RESIDÊNCIA

351 – São dedutíveis como despesa médica os gastos com internação hospitalar efetuados na própria residência do paciente?

É dedutível a despesa com internação hospitalar efetuada em residência, **somente se essa despesa integrar a fatura emitida por estabelecimento hospitalar.**

ASSISTENTE SOCIAL, MASSAGISTA E ENFERMEIRO

359 – Podem ser deduzidos os pagamentos feitos a assistente social, massagista e enfermeiro?

As despesas efetuadas com esses profissionais **são dedutíveis desde que realizadas por motivo de internação do contribuinte ou de seus dependentes e integrem a fatura emitida pelo estabelecimento hospitalar.**

Ou seja, os gastos com enfermeiros são dedutíveis desde que realizadas por motivo de internação (residencial ou não) do contribuinte (ou de seus dependentes), desde que tais despesas integrem a fatura emitida pelo estabelecimento hospitalar.

Sendo assim, não se discute, nestes autos, a comprovação do pagamento às enfermeiras, ou se houve a internação residencial, mas tão-somente a impossibilidade de se deduzir tais despesas pelo fato de que elas não integraram fatura emitida por estabelecimento hospitalar.

Apesar de pessoalmente entender que os dispêndios com enfermagem são tão necessários quanto os gastos efetuados com os demais profissionais de saúde listados no art. 8º da Lei nº 9.250/95, é imperioso reconhecer o caráter **taxativo** desta lei, que não contemplou tais despesas para fins tributários. Assim, o entendimento aplicado ao caso, conforme exposto, é de se permitir a dedução das despesas com enfermeiros desde que tais dispêndios sejam realizados em caso de internação (seja ela em hospital ou em residência) e que integrem a fatura emitida por estabelecimento hospitalar.

Cumpre salientar que esse Colegiado, em 24 de setembro de 2020, apreciou essa matéria, no Acórdão n.º 9202-009.090, de relatoria da Conselheira Ana Paula Fernandes.

Naquela ocasião, diante dos debates que se instauraram durante a votação, acompanhei a posição adotada pela Relatora. Contudo, ao apreciar o presente caso concreto, revisitando o tema, concluí mais acertada a posição adotada pelo Acórdão recorrido.

Não obstante a flagrante situação na qual houve despesa com a saúde e, portanto, ocorreu circunstância similar às previstas em lei como passíveis de dedução, o fato é que a situação não se subsume ao regramento legal, como bem destacado no acórdão vergastado.

Com base nos fundamentos colacionados, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.