



DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DE *HOME CARE*

Deductibility of home care's expenses

André Severo Chaves*¹

Ana Claudia Borges de Oliveira**²

Ana Carolina Borges de Oliveira***³

Resumo:

O presente artigo busca analisar a controvérsia instaurada, nos âmbitos administrativo e judicial, quanto à possibilidade de dedução das despesas provenientes de cuidados médicos prestados em domicílio, conhecidos como *home care*, por profissionais da saúde não expressos no rol disposto pela *alínea* a, inciso II, artigo 8º da Lei 9.250/95. Para isso, foram utilizadas pesquisas bibliográfica e documental a respeito da temática, bem como a análise de casos concretos advindos dos tribunais judiciais brasileiros e do Conselho de Recursos Fiscais (CARF). Diante dessa análise, concluiu-se que o Poder Judiciário tem aplicado de forma extensiva o termo “serviços hospitalares” para os serviços de atendimento domiciliar, bem como aplicado princípios constitucionais para reconhecer a dedutibilidade desses serviços. No âmbito do CARF, a matéria é bastante controversa, prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais o

* Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Presidente do Instituto Piauiense de Direito Tributário (IPDT). Conselheiro Titular da 1ª Seção do CARF. E-mail: andreseverochaves@gmail.com.

** Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP); Pesquisadora do Observatório da Macrolitigância Fiscal/IDP; Pesquisadora do Grupo de Extensão Mulheres, Tributação e Políticas Públicas da Universidade de São Paulo (USP). Diretora Acadêmica do Instituto Piauiense de Direito Tributário (IPDT). Conselheira Titular da 2ª Seção do CARF. E-mail: anaclaudia_oliveira@hotmail.com.

*** Mestre em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Especialista em Contratos e Responsabilidade Civil pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Advogada. Professora do Centro Universitário UniProcessus nas disciplinas de Direito Civil e Direito Notarial e Registral. Presidente da Comissão de LGPD, OAB/DF de Águas Claras. E-mail: anacarolinaboliveira@gmail.com



entendimento pela interpretação literal da norma, no sentido de que os serviços prestados por profissionais não previstos na norma não podem ser deduzidos do imposto de renda.

Palavras-chave: Dedutibilidade das despesas. *Home Care*. Serviços Médicos.

Abstract

This article seeks to analyze the controversy that has arisen, in administrative and judicial spheres, regarding the possibility of deducting expenses arising from medical care provided at home, known as home care, by health professionals who are not included in the list provided for in subparagraph a, item II, article 8 of Law 9.250/95. To this end, bibliographical and documentary research on the subject were used, as well as concrete case studies from the Brazilian Courts and the Administrative Council for Tax Appeals (CARF). It was concluded that the Judiciary makes its decisions based on an extensive interpretation of the term "hospital services" in line with constitutional principles. Within the CARF, is a highly controversial subject; but the understanding prevailed that the rule should be interpreted literally, so that the services provided by professionals not provided for in the rule cannot be deducted from income tax.

Key-words: Deductibility of expenses. *Home Care*. Medical Services.

Sumário

Introdução. 1. Dedutibilidade: base principiológica constitucional. 1. 1 Noções históricas. 1.2 Análise constitucional: isonomia tributária, capacidade contributiva e mínimo existencial. 2 - *Home Care*: possibilidade de extensão, via judicial, da expressão serviços médicos. 3. Análise do tema à luz da jurisprudência do CARF. Conclusão.

INTRODUÇÃO:



Despesas com educação, saúde, dependentes, alimentandos e previdência social, da mesma maneira que aquelas advindas de custos essenciais ao trabalho (livro-caixa), como água, luz e aluguel, dentre outras, representam gastos dedutíveis frente ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Nessa perspectiva, a dedutibilidade é conceituada como mecanismo fiscal através do qual são abatidas da declaração do IRPF as despesas, do contribuinte e de seus dependentes, decorrentes de gastos essenciais que objetivam, em sua natureza, garantir o mínimo existencial e a capacidade de contribuição.

Gastos como os exemplificados acima, quando incluídos na declaração de ajuste anual, são deduzidos dos rendimentos auferidos, podendo reduzir o valor total a ser pago a título de IRPF, ou aumentar a quantia a ser restituída.

Como forma de explicitar quais seriam as despesas passíveis de dedução, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, as enumera em rol constante no artigo 8º, inciso II. Assim, é possível observar a presença de despesas advindas de estabelecimentos educacionais de ensino, custos oriundos de dependentes, contribuições para Previdência Social dos entes federados, pensão alimentícia, entre outras. No entanto, o presente estudo busca ater-se às despesas de saúde especificadas na *alínea a* desta previsão normativa. Nesse meandro, as despesas com “médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laborais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias” são entendidas como dedutíveis, visando garantir o direito à saúde, previsto constitucionalmente.

Como é possível perceber, alguns profissionais da saúde, que desenvolvem atividades semelhantes aos especialistas expressos, não estão elencados no referido rol, dentre eles, pode-se citar enfermeiros e os nutricionistas, que mesmo desenvolvendo serviços voltados à saúde do contribuinte, somente serão considerados gastos dedutíveis à pessoa física quando integrar fatura de ambiente hospitalar, vez que os hospitais se encontram



explícitos na norma mencionada. A situação-problema ocorre uma vez que o legislador, ao atribuir um rol, limita a interpretação da lei tributária, fazendo surgir, dessa forma, controvérsias a respeito da abrangência da referida norma legal, frente às mudanças sociais contemporâneas.

Além disso, alguns serviços também voltados para a saúde não estão dispostos no rol do referido texto legal, como acontece com o *home care*.

A modalidade de *home care*, crescente no cenário brasileiro, compreende a assistência médica prestada em domicílio, a fim de estabelecer a desospitalização precoce, oferecendo-se cuidados diários e de enfermagem para pacientes acometidos por moléstias graves em sua própria residência. Essa tendência, regulada pelo SUS desde 1998, favorece um maior conforto e comodidade àqueles que necessitam de cuidados preventivos e, principalmente, paliativos, corroborando ainda para a diminuição das taxas de infecções contraídas em ambiente hospitalar.

Por mais que esses cuidados sejam realizados no domicílio do contribuinte, cabe analisar se a sua finalidade é igual à das atividades realizadas dentro dos hospitais, devendo ser a estas equiparadas. Assim, resta necessário a reflexão a respeito de sua inclusão no regime de despesas dedutíveis, haja vista que a sua análise aponta que objetivam garantir os mesmos fins à pessoa física, quais sejam: o direito à saúde, em primeiro lugar, assim como, por consequência, o direito à vida.

Em sua natureza, as dedutibilidades são meios de poupar o contribuinte ao pagamento de tributos advindos de atividades mínimas à sua subsistência digna, como forma, inclusive, de assegurar a sua capacidade contributiva perante o Estado.

Dessa forma, este estudo se propõe a evidenciar o modo como, atualmente, se apresenta a interpretação nos âmbitos administrativo e judicial, a respeito da inclusão das despesas com profissionais de saúde, na modalidade de



home care no rol apresentado pela alínea a, inciso II, artigo 8º da Lei nº 9.250/95, como gastos dedutíveis do contribuinte.

Assim, busca também apresentar as discussões referentes ao tema, de modo a analisar a controvérsia entre a evolução do direito junto com os princípios constitucionais e a interpretação literal da lei tributária.

A pesquisa será voltada à verificação da possibilidade de dedução das despesas de *home care* no Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF. Para tanto, buscar-se-á, inicialmente, contextualizar a dedutibilidade como sendo uma forma de garantia ao mínimo existencial dos contribuintes. Em seguida, serão analisados os atendimentos na modalidade de *home care* como desdobramentos dos serviços hospitalares.

E, por fim, será examinado como a matéria está sendo discutida em âmbito administrativo, por meio da análise de julgados do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, observando-se situações específicas de serviços de enfermagem e de cuidadores ofertados dentro do *home care*, a fim de se chegar a uma conclusão acerca do tema.

Observando-se a necessidade de o Direito acompanhar as mudanças sociais, faz-se mister a discussão a respeito das dedutibilidades destinadas à essas despesas, em virtude de que a natureza do serviço prestado remete a um desdobramento dos serviços desenvolvidos em âmbito hospitalar, sendo estes últimos passíveis de dedução.

Tendo em vista as garantias constitucionais de igualdade material, da razoabilidade e proporcionalidade, além do direito à vida e à saúde, o presente estudo é necessário, à medida que apresenta uma discussão acerca da matéria, levando-se em consideração a interpretação literal da lei tributária frente aos princípios constitucionais, e o conseqüente debate na resolução de casos concretos.

1. Dedutibilidade: base principiológica constitucional

1.1 Noções históricas



Inicialmente, faz-se mister relacionar o tema à sua base primordial. As dedutibilidades são mecanismos atrelados, no estudo em apreço, ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF. Essa forma de tributação, da maneira como se conhece modernamente, eclodiu no cenário nacional no ano de 1922⁴, após décadas de debates e, inclusive, algumas tentativas frustradas de implementação, assim fazendo-se, principalmente, em virtude da pouca quantidade de contribuintes, pelo demasiado território e, conseqüentemente, pelo seu difícil controle fiscal.

No entanto, com as várias adoções do referido imposto mundo a fora e as suas evidentes repercussões positivas nos países adotantes, tornava-se insatisfatória a argumentação evidenciada pelos financistas contrários à implementação do Imposto sobre a Renda baseada no mínimo preparo administrativo do Brasil para a complexidade do tributo e o seu conseqüente prejuízo para a máquina estatal.

Após vários anos de debates envolvendo grandes nomes como defensores, dentre eles o ministro da fazenda Rui Barbosa⁵, o imposto foi implementado no país pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922⁶, a qual dispunha em seu artigo 31 a seguinte exegese:

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem.

[...]

V- O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do

⁴ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque na pessoa física. Receita Federal, 2014, p. 31.

⁵ BARSOSA, Rui. Relatório do Ministro da Fazenda. Rio de Janeiro, 1891, p. 109.

⁶ BRASIL. Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Planalto, 1922. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm Acesso em: 15/10/2022.



agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida.

VI- A cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior

VII- O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924."

Assim, conforme fora adotado, seus reflexos irradiaram em questões sociais pertinentes na sociedade brasileira, uma vez que sua implementação buscava, ao mesmo passo, uma adaptação mais justa ao pagamento de impostos ao Estado com consequente análise das diferentes rendas existentes à época. Mecanismos como a dedutibilidade de despesas essenciais passaram a integrar o referido imposto, a fim de que se garantisse a capacidade dos contribuintes e mínimo existencial, desde 1926, com a dedução destinada aos gastos com dependentes⁷.

Atualmente, a Constituição Federal outorga competência à União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), nos termos dos arts. 145 e 153, inciso III e § 2º, determinando, no art. 146, inciso III, alínea 'a', que fica ao encargo da lei complementar estabelecer o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte deste imposto. Cumprindo com o comando constitucional, o Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966⁸), recepcionado pela Carta Magna como lei complementar, estabelece no art. 43 que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, definida como o produto do capital, do trabalho

⁷ BRASIL. Decreto nº 17.390, de 26 de julho de 1926. Câmara dos Deputados, 1926. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17390-26-julho-1926-514413-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=O%20imposto%20ser%C3%A1%20dividido%20em,4.984>. Acesso em: 28/10/2022

⁸ Apesar de ser formalmente uma lei ordinária, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela ordem vigente com o *status* de lei complementar.



ou da combinação de ambos; ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais.

Em termos conceituais, a dedutibilidade é um mecanismo fiscal pelo qual torna-se possível o abatimento de despesas advindas de atividades essenciais garantidoras do mínimo existencial, da declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) do contribuinte e de seus dependentes, tendo em vista os valores primordiais constitucionais da igualdade, da garantia da capacidade contributiva e da dignidade humana. Em face do princípio da capacidade contributiva, que impõe a não incidência de tributo sobre parcela que não signifique acréscimo patrimonial, o mecanismo da dedutibilidade tem como finalidade permitir que a fonte produtora da riqueza seja mantida, “sob pena, inclusive, de comprometer as futuras receitas do imposto decorrentes do exercício da atividade econômica”⁹.

Para os fins desse estudo busca-se verificar o pressuposto do Imposto de Renda para Pessoas Físicas (IRPF) e as decorrentes dedutibilidades previstas contemporaneamente, especificamente as destinadas à garantia da saúde, direito básico constitucional. Nesse viés, atualmente vigora a Lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995, que enumera taxativamente as hipóteses passíveis de dedução em seu artigo 8º, dentre elas estão elencadas as despesas provenientes de “[...] médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos e próteses ortopédicas e dentárias”¹⁰ despendidas pelos contribuintes e por seus dependentes.

1.2 Análise constitucional: isonomia tributária, capacidade contributiva e mínimo existencial

⁹ da Silveira, R. M. (2021). A Dedutibilidade das Despesas com a Promoção de Medicamentos. *Revista Direito Tributário Atual*, (17), 303–319, p. 303.

¹⁰ BRASIL. Lei nº 9.250 de 29 de junho de 1995. Planalto, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm Acesso em: 28/10/2022



A existência de uma interpretação restritiva e literal das despesas passíveis de dedução com profissionais da saúde, descritas no rol disponibilizado pela lei 9.250/95, em seu artigo 8º, inciso II “a”, deixa de observar os princípios correlatos ao valor base da dignidade humana, como a isonomia tributária, a capacidade contributiva e a garantia do mínimo existencial, além de se tornar um empecilho para a concretização da saúde para alguns cidadãos, conseqüentemente excluídos do benefício, em virtude da controvérsia que beira frente à interpretação realizada pelo fisco.

O princípio da isonomia tributária decorre da igualdade constitucional garantida no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, que dispõe que todos são iguais perante a lei, e objetiva que não sejam feitas distinções em razão de cor, raça, sexo, religião, nacionalidade etc. Essa é a igualdade material, baseada na equidade Aristotélica¹¹, ao dispor que a sociedade é uma conjuntura composta por iguais e diferentes indivíduos devendo estes serem tratados da maneira como se apresentam respectivamente, na medida de suas diferenças, a fim de alcançar-se a verdadeira e proporcional igualdade.

Na Constituição Federal estão traçadas as principais diretrizes e limitações ao exercício do poder de tributar do Estado. Boa parte delas, mas não todas, estão descritas no art. 150 da Carta Política, que trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, que inaugura a Seção II do Título VI¹² e estabelece os princípios da legalidade, da isonomia, da irretroatividade, da anterioridade do exercício financeiro, da anterioridade nonagesimal ou noventena, do não confisco, da liberdade de tráfego; e as imunidades tributárias.

Como destacado acima, são garantias que protegem o cidadão em face do Poder Público e encontram-se insculpidas em rol não exaustivo, por expressa

¹¹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2001.

¹² O Título VI da Constituição Federal – Da Tributação e Do Orçamento traz em seu Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, a Seção I – Dos Princípios Gerais; a Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar; a Seção III – Dos Impostos da União; Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal; Seção V – Dos Impostos dos Municípios e Seção VI – Da Repartição Das Receitas Tributárias.



redação do *caput* do art. 150 que informa que elas se encontram ali listadas, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte.

Nesse viés, reconhece BRAZUNA¹³ que as desigualdades entre os seres humanos marcam a realidade factível social, independentemente da época, sendo necessário, portanto, uma adaptação correspondente a elas. Assim, o *discrímen*, como é conhecido o tratamento desigual dado aos que dele fazem jus, é definido com base na finalidade a qual as normas ordinárias se propõem buscar, dessa forma, não é justificável por si só como válido ou como ausente de validade¹⁴.

Importante mencionar ainda, que essa forma de equilibrar os diferentes em sociedade, não pode se dar de maneira arbitrária, essa deve ocorrer seguindo as bases principiológicas de razoabilidade, de proporcionalidade e as previsões contidas em lei¹⁵.

SCHOUERI e MOSQUERA defendem que, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, para a válida incidência do imposto de renda, o fato econômico (renda e proventos de qualquer natureza) deve indicar a existência de alguém em condições de contribuir para os gastos comuns do Estado¹⁶. Consoante a esse entendimento, o texto constitucional prevê ainda a devida incidência da isonomia tributária entre os contribuintes como modo a reiterar a necessidade de amparar os diferentes, por meio de mecanismos específicos na lei, como as dedutibilidades, e oferecer-lhes as condições necessárias para atingir, diante do caso concreto, os fins a que uma norma geral e abstrata se propõe cumprir.

A isonomia tributária se apresenta em consonância ao entendimento do princípio basilar que a fundamenta, assim, pelo artigo 150¹⁷, inciso II, da

¹³ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. *Direito Tributário Aplicado*. Coimbra, Almedina, 2020, p. 55.

¹⁴ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2º volume. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 9-10.

¹⁵ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. *Direito Tributário Aplicado*. Coimbra, Almedina, 2020, p. 56.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da Tributação Direta da Renda*. 2. ed., revista e atualizada. São Paulo: IBDT, 2021, p. 14.

¹⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:



Constituição da República Federativa do Brasil, é tarefa dos entes federados estatais assegurar o tratamento igualitário entre os contribuintes em mesma situação econômica, sendo vedada, portanto, a distinção em razão de ocupação profissional ou função. Conseqüentemente, a esse princípio constitucional é também atribuído o *discrímen*, objetivando a concretização da finalidade da norma tributária, de modo que, torna-se necessária a análise casuística a qual se encontra os contribuintes.

Nesse sentido, adverte ÁVILA¹⁸, que a diferenciação entre esses pagantes tributários deve se basear em um mesmo critério diferenciador comum e uma igual finalidade a ser alcançada pela disposição normativa, dessa forma, esquivando-se da violação ao princípio da isonomia tributária, previsto constitucionalmente. Assim, é de cunho notório, pela redação do artigo constitucional supracitado, que o princípio ao qual está sendo abordado, é de caráter individual do contribuidor pelo qual os indivíduos em mesma situação devem ser igualmente tributados, da mesma forma que, os imunes à incidência do tributo, desde que em conjuntura semelhante, assim deve sê-los de modo geral¹⁹.

Dessa maneira, torna-se vedado tratamento jurídico desigual às pessoas em situações factíveis semelhantes, de modo que se fazem impedidos os privilégios e/ou as discriminações, de maneira a favorecer ou prejudicar, pessoas físicas ou jurídicas, em cenário tributável²⁰. Ademais, observa-se que o princípio da renda líquida “constitui verdadeira limitação à liberdade do legislador ordinário de fixar as regras de apuração da base de cálculo do imposto de renda,

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 101-102.

¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Tributação dos Inativos. In Revista Dialética de Direito Tributário, RDDT n° 103. Abril, 2004. p. 60

²⁰ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. São Paulo: Atlas, 1995, p. 175.



especialmente na criação de hipóteses de indedutibilidade de custos e despesas necessários”²¹.

Diante desse cerne, resta evidenciado que as despesas dedutíveis buscam garantir direitos subjetivos primordiais à vida dos contribuintes de modo igualitário, como a educação, a saúde (mais evidenciada no estudo em apreço), os custeios com dependentes e alimentandos, além de previdência social, doações e despesas de livro caixa, que incluem contas de subsistência.

No entanto, conforme se observará em posterior momento, as despesas dedutíveis com atividades de saúde prestadas em modalidade de *Home Care* (assistência médica prestada em domicílio), não são reconhecidas pelo Fisco como pertencentes ao grupo de serviços passíveis de dedução da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física. Em aparente contradição aos ideais constitucionais de igualdade e isonomia tributária, são excluídos das despesas dedutíveis, custeios com enfermeiros, nutricionistas e cuidadores, quando realizados em domicílio, aos quais o rol taxativo de despesas dedutíveis previsto no artigo 8º da Lei 9.250/95 não faz menção.

Como anteriormente mencionado, a lei tributária não deve incidir sobre os contribuintes de forma arbitrária. Além de seguir critérios isonômicos para tributar, é necessário, ao mesmo passo, a análise da capacidade contributiva dos pagantes, em decorrência do dever, imposto ao Estado, de assegurar o mínimo existencial dos indivíduos, à luz da dignidade humana. Nesse meandro, convém situar, que a capacidade contributiva é a aptidão dos indivíduos de suportar a incidência dos tributos estatais, realizar os seus pagamentos e, ainda assim, não incorrerem em aniquilamento de riqueza lastreadora tributária²².

Também previsto constitucionalmente (art. 145, § 1º, CF), o princípio da capacidade contributiva é uma garantia ao cumprimento da isonomia tributária

²¹ SANTOS, Ramon Tomazela. *O Princípio da Renda Líquida*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 101, p. 61-75, set./out. 2019.

²² COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 101.



frente aos contribuintes, vez que determina ao legislador ordinário considerar as características peculiares próprias de cada contribuinte, respeitando aquilo que é imprescindível para a vida digna de cada um.

Nesse contexto, faz mister elucidar que as dedutibilidades, por meio de princípios como a capacidade contributiva e a isonomia tributária, buscam, ao mesmo passo, a efetivação do mínimo existencial aos cidadãos brasileiros.

O termo “mínimo existencial” ou “mínimo essencial” possui origem alemã, o qual fora brilhantemente posto em discussão, para o mundo, pelo autor Otto Bachof²³, por volta da década de 50, sendo atribuído a esse conceito a existência de direitos subjetivos mínimos para concretização de uma vida digna.

Na mesma época, a Jurisprudência alemã acompanhou as ideias doutrinárias de Bachof. O Tribunal Federal Administrativo da Alemanha, o conhecido *Bundesverwaltungsgericht*, em 1954²⁴, observou a necessidade em garantir direitos subjetivos mínimos aos que carecessem de amparo por parte do Poder Estatal para que esses pudessem incorrer em uma vida digna. Dessa forma, como tratativa argumentativa traga em decisão, foram elencados como primordiais e basilares os valores da dignidade humana, da liberdade material e as garantias devidas pelo Estado Social.

No entanto, em contexto nacional, essas ideias não representaram uma grande inovação. Ainda nos anos de 1933, Pontes de Miranda, em cenário de sua famosa obra, “Os novos direitos do homem”, trouxe como contribuição sua formulação paradigmática a respeito do mínimo vital. Para ele, à época, existiam três variáveis, relativas às condições de lugar e tempo, indispensáveis à vida,

²³ BACHOF, Otto. Der soziale Rechtsstaat in verwaltungsrechtlicher Sicht. In: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Heft 12: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates; Die auswärtige Gewalt der Bundesrepublik. Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1954, p.42.

²⁴ ALEMÁNHA, Tribunal Administrativo Federal. BVerwGE 1, 159 (1954).



assim representando o que seria o conceito de mínimo absoluto, seriam elas: a nutrição, o resguardo do corpo e as instalações dos indivíduos²⁵.

Ademais, atribuía essa função de fornecer o mínimo vital aos que não o detinham, para o Estado, assim como as posteriores ideias de Bachof, em 1952. Segundo Miranda, o pleito pela caridade e pela esmola, baseados na humilhação, seriam contrários ao valor da dignidade humana, assim, em suas lições preconizava “Não se peça a outrem, porque falte; exija-se do Estado, porque êste deve. Em vez da súplica, o direito [...]”²⁶.

Assim sendo, como preconiza teses doutrinárias renomadas acerca desse assunto, ao Estado compete garantir o mínimo existencial para que os contribuintes tributados vivam nos moldes determinados pela dignidade humana. Dessa forma, as dedutibilidades dispostas pela Lei nº 9.250/1995, que dispõe sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física, são meios de evitar que custeios primordiais à vida digna dos indivíduos sejam tributados pelos entes federativos estatais, retirando desses o mínimo essencial à sua subsistência, nos termos constitucionais.

As dedutibilidades, especialmente aquelas destinadas aos serviços de saúde do contribuinte são uma forma de permitir que o acesso à saúde, conseqüentemente essencial à vida, não seja objeto de tributação estatal. Como bem destacado por TOMAZELA, não é “despropositado afirmar que a exigência de dedução dos custos e despesas necessários à produção da renda deriva da própria materialidade debuxada na Constituição Federal, que constitui o fato gerador do imposto de renda”²⁷.

Assim, o cerne da questão a que esse estudo propõe discussão, remete à controvérsia de interpretações a respeito do artigo 8º, inciso II “a”, nos âmbitos administrativo e judicial, frente às garantias constitucionais de isonomia tributária,

²⁵ MIRANDA, Pontes. Os novos direitos do homem. Rio de Janeiro, Alba, 1933, p. 28

²⁶ _____. Os novos direitos do homem. Rio de Janeiro, Alba, 1933, p. 30.

²⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. *O Princípio da Renda Líquida*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 101, p. 61-75, set./out. 2019.



capacidade contributiva e mínimo existencial em virtude de que os serviços de *home care* possuem a mesma natureza que aqueles postos expressamente.

A interpretação extensiva dos serviços que objetivam a saúde do contribuinte, na modalidade à domicílio, é uma realidade justificável pelas próprias demandas de evolução em sociedade, haja vista que o Direito deve acompanhar as mudanças tidas na conjuntura social.

Dessa forma, caberia realizar extensão interpretativa, de modo a englobar novas modalidades de prestações dos serviços profissionais que visam a saúde do contribuinte e, em consequência, a manutenção de condições elementares que lhe garantam a vida digna.

2 - Home Care: possibilidade de extensão, via judicial, da expressão serviços médicos.

O termo *Home Care*, que em tradução literal significa “cuidado domiciliar”, trata-se de mecanismo para realização de atendimento em própria residência/ambiente domiciliar que visa proporcionar ao paciente tratamento e manutenção de questões relativas à saúde. Nessa perspectiva, essa modalidade vem sendo muito utilizada, atualmente, mundo a fora, inclusive em território nacional, em razão dos benefícios ofertados aos dependentes de tratamentos hospitalares, uma vez que permite uma diminuição nas taxas de infecções contraídas em ambiente hospitalar e, ao mesmo passo, agrega maior conforto, comodidade e segurança ao paciente que se sente e, literalmente, estar “em casa”.

As primeiras aparições legislativas a respeito do tema no Brasil, surgiram em 1998, com o advento da Portaria nº 2.416/98²⁸, que estabelece os requisitos para credenciamento de hospitais e também os critérios para a realização da internação domiciliar no Sistema Único de Saúde – SUS. A partir desse marco temporal, aos serviços destinados à saúde, em modalidade de assistência a

²⁸ BRASIL. Portaria nº 2.416, de 23 de março de 1998. Ministério da Saúde, 1998. Disponível em: <https://sbed.org.br/wp-content/uploads/2019/01/Portaria-2416-DE-23-03-98-Interna%C3%A7%C3%A3o-domiciliar-16-KB.pdf> Acesso em: 27/10/2022



domicílio, foram incluídos no ordenamento nacional mediante várias disposições normativas. Como sistema institucionalizado, é regulamentado ainda em diversas resoluções específicas a área profissional dos especialistas da saúde, dentre esses o Conselho Federal de Medicina²⁹, de Enfermagem³⁰, de Farmácia³¹ etc.

A legislação não surge por um acaso. O direito sempre acompanha as mudanças sociais, a fim de disciplinar novas situações antes não previstas pelo legislador ordinário.

Nesse viés, é importante mencionar que os cuidados de *home care* já se faziam uma realidade no Brasil, em razão, principalmente, da precariedade do sistema de saúde pública e pelo crescimento da população idosa do país. No entanto, ganhou ainda mais notoriedade no cenário ocasionado pela pandemia da COVID-19, responsável por causar o falecimento de mais de R\$ 600 mil brasileiros³². Com a lotação dos ambientes hospitalares, a disponibilização dos leitos apenas para os acometidos pelo vírus mencionado e o perigo eminente de contrai-lo pelo contato com outros doentes, os cuidados domiciliares ganharam força em cenário nacional, uma vez que esses constituíam uma possibilidade alternativa de garantir um tratamento de saúde aos pacientes.

Diante do crescimento notório dessa modalidade de prestação de serviços voltados à garantia do direito basilar constitucional da saúde, foram levadas ao Judiciário brasileiro questões inerentes, em especial, à tributação diferenciada destinada a essas atividades e a consequente violação ao princípio da isonomia tributária.

²⁹ BRASIL. Resolução CFM nº 1.668 de 7 de maio de 2003. Conselho Federal de Medicina, 2003. Disponível em: <https://sistemas.cfm.org.br/normas/visualizar/resolucoes/BR/2003/1668> Acesso em: 17/10/2022.

³⁰ BRASIL. Resolução COFEN nº 270 de 18 de abril de 2002. Conselho Federal de Enfermagem, 2002. Disponível em: http://www.cofen.gov.br/resoluo-cofen-2702002_4307.html Acesso em: 17/10/2022.

³¹ BRASIL. Resolução nº 386 de 12 de novembro de 2002. Conselho Federal de Farmácia, 2002. Disponível em: <https://www.cff.org.br/userfiles/file/resolucoes/386.pdf> Acesso em: 17/10/2022

³² Painel Coronavírus. Covid Saúde, 2022. Disponível em: <https://covid.saude.gov.br/> Acesso em: 21/10/2022



Até o ano de 2009, a Receita Federal não considerava os serviços ofertados por empresas médicas fora do ambiente hospitalar. Essa restrição realizada pelo fisco era extremamente danosa para as empresas supracitadas uma vez que, postas de fora desse conceito, eram taxadas com coeficientes majorados de presunção do lucro, não sendo beneficiadas com os coeficientes de presunção do lucro de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). No entanto, a mudança do conceito do termo ocorreu a partir do julgamento do REsp 951.251-PR pelo STJ.

Desse modo, o entendimento assentado pela jurisprudência passou a ser que o termo "serviço hospitalar" presente no art. 15, §1º, III da Lei nº 9.249/95 deve ser interpretado de modo a considerar a atividade que o contribuinte realiza, ou seja, não devendo se restringir ao ambiente no qual a atividade é realizada.

Assim, o conceito de serviço hospitalar ficou definido como aquelas atividades que são desenvolvidas pelos hospitais, mas não necessariamente dentro do ambiente hospitalar, levando-se em consideração o tipo de serviço prestado. Veja-se parte da ementa do *decisium*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15, § 1º, III, "A", E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO. 5. **Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar [...]** 8. Recurso especial não provido.³³

³³ STJ, REsp nº 951.151-PR, 2007/0110236-0, RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA



Dessa maneira, consolidou-se o entendimento de que o critério a ser considerado deve ser objetivo, centrado na realização da atividade prestada, uma vez que, a finalidade dessa redução é social, no sentido de estimular e ampliar o acesso aos serviços médicos e hospitalares, e assim se concretizar o justo mediante valores constitucionais.

Entretanto, apesar dessa evolução jurisprudencial no que se refere à tributação das empresas que prestam os serviços, ainda remanesce a controvérsia relativa à dedução dessas despesas da base de cálculo da pessoa física.

Isso porque os arts. 8º da Lei nº 9.250/95 e 73 do Decreto nº 9.590/2018³⁴ (Regulamento do Impostos de Renda) além de estabelecerem um rol taxativo dos serviços de saúde passíveis de dedução, trazem a restrição da necessidade de um estabelecimento hospitalar para as despesas com hospitalização, nada mencionando acerca do atendimento hospitalar em domicílio. Veja-se:

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**

³⁴ BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de dezembro de 1999. Planalto, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm Acesso em: 03/12/2023



asseguem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

Art. 73. Na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, e as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, **caput**, inciso II, alínea “a”). § 1º Para fins do 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, e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza; (...)** § 4º **As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico somente poderão ser deduzidas se o estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.** (grifos nossos)

Com a construção desse rol taxativo, deixou-se de se considerar profissionais tão importantes quanto os mencionados no papel de realizar os cuidados domiciliares. Entre eles cumpre mencionar os nutricionistas, enfermeiros e cuidadores que, na maioria das vezes, integram a prestação de serviço do *home care*.

Em que pese a ausência de previsão expressa dessas modalidades, os cuidados na modalidade de *home care* são vistos, em verdade, como uma extensão das atividades realizadas dentro de um hospital, dessa forma, atentando-se à finalidade da norma e estabelecendo um critério discriminador comum, razão pela qual é coerente o entendimento que esses serviços são dedutíveis, vez que os contribuintes que deles fazem uso se encontram nos mesmos pressupostos factíveis aos que se utilizam dos serviços desenvolvidos no interior de uma estrutura hospitalar.



Ora, fato é que os cuidados realizados no interior dos hospitais e aqueles domiciliares possuem uma mesma finalidade comum: garantir a saúde dos que se fazem enfermos ou prevenir futuras doenças.

Assim, conforme já vem sendo reconhecido no âmbito judicial, os serviços desenvolvidos dentro de uma unidade hospitalar ou fora dela, configuram-se, da mesma maneira, como serviços hospitalares, não havendo distinção entre ambos. Nesse viés, por essa interpretação, os serviços de *home care* estariam incluídos no §2º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 9.250/95, pela natureza dos serviços desenvolvidos.

Diante disso, tem-se verificado que o Poder Judiciário tem rompido com o famoso conceito francês de funcionar apenas como “*la bouche de la loi*”, fazendo uma interpretação histórica e teleológica da norma, à luz da Constituição Federal, ou seja, os tribunais têm entendido que o referido rol é meramente exemplificativo, o que permite a inclusão de outras modalidades de serviços.

Com base nos argumentos supramencionados, destaca-se o entendimento do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que entendeu pela equiparação do *home care* com serviço de internação hospitalar. Veja-se:

(...) 1 - A questão controvertida nos presentes autos se refere à dedutibilidade de despesas com enfermagem em domicílio do imposto de renda pessoa física. 2 - O direito fundamental à saúde é garantido constitucionalmente no art. 6º, e é para a sua promoção que a legislação do imposto de renda prevê as deduções da base de cálculo do tributo. Importante diferenciar isenção tributária de dedução legalmente prevista. As deduções são um direito do cidadão que suporta gastos com serviços garantidos constitucionalmente, como saúde e educação. Incabível, portanto, a aplicação do art. 111 do CTN ao caso, não estando o julgador vinculado à adoção de uma interpretação literal da lei. 3 - Por outro lado, deve se atentar à finalidade extrafiscal da legislação, sem se afastar da mens legis, sendo mais recomendada uma interpretação teleológica da lei. Por certo que a intenção da norma é desonerar os contribuintes que suportam



gastos com tratamento de saúde, ainda mais no presente caso, em que se trata de internação com indicação médica, embora em ambiente extra-hospitalar. 4 - **Acerca do tema, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça já decidiu que o serviço hospitalar é aquele voltado diretamente à promoção da saúde, vinculado às atividades hospitalares, que em regra são prestadas no ambiente hospitalar, mas não exclusivamente. Assim, não se pode negar que uma internação em "home care" preenche todos os requisitos para se caracterizar como atividade hospitalar, a despeito de ser realizada em domicílio (RESP XXXXX/PR). [...] 6 - Evidentemente, não se pode negar que a intenção do legislador, ao admitir a dedução de despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda e nelas abranger até mesmo despesas com dentistas, psicólogos, fisioterapeutas e fonoaudiólogos, não foi a de excluir os gastos com enfermagem decorrentes de indicação médica, como é o presente caso. Tanto é assim que o parágrafo 1º do mesmo artigo, em seu inciso I, estende a possibilidade de dedução aos pagamentos destinados à cobertura de despesas com hospitalização a entidades que assegurem direito de atendimento de mesma natureza.** Uma equipe de enfermagem para tratamento em domicílio (home care) se enquadra exatamente nessa categoria. Está demonstrada, portanto, a previsão legal para a dedução pretendida pelo apelante. 7 - Apelação provida. Invertidos os ônus de sucumbência³⁵.

No referido julgado, evidenciou-se que o §2º, inciso I, do art. 8º da nº Lei 9.250/95, estende a possibilidade de dedução aos pagamentos destinados à cobertura de despesas com hospitalização a entidades que assegurem direito de atendimento de mesma natureza, equiparando os serviços de *home care* como atividade hospitalar.

Ainda com base nos princípios constitucionais, já decidiu o judiciário que as casas de repouso que realizam os cuidados com os idosos também se

³⁵ TRF-2 - AC: 01755715120164025102 RJ. Relator: LUIZ ANTONIO SOARES, Data de Julgamento: 08/04/2020, 4ª TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: 15/04/2020



encaixam nos mesmos pressupostos factíveis daqueles supracitados, aos quais obtiveram as deduções devidas, sempre se atentando à intenção do legislador.

Para o Superior Tribunal de Justiça, *a taxatividade do Rol de Procedimento e Eventos em Saúde da ANS, pacificada pela Segunda Seção ao examinar os EREsp nº 1.886.929/SP, não prejudica o entendimento há muito consolidado nesta Corte de que é abusiva a cláusula contratual que veda a internação domiciliar (home care) como alternativa à internação hospitalar, por não configurar procedimento, evento ou medicamento diverso daqueles já previstos pela agência*³⁶.

Cumprе ressaltar ainda que o entendimento jurisprudencial engloba os serviços de natureza voltados à prestação do direito à saúde. Nesse sentido, o Poder Judiciário está sendo porta-voz da intenção do legislador que visou a capacidade contributiva e assegurar-lhes o mínimo existencial à sua vida digna, ao elencar as dedutibilidades previstas em disposição normativa acerca do Imposto de Renda da Pessoa Física. Nessa interpretação teleológica e histórica, utilizada pelos magistrados, não apenas as despesas com profissionais especializados, como nutricionistas e enfermeiros, em modalidade *home care*, são passíveis de dedução, esse direito se faz também destinado aos cuidadores.

Assim, conforme observa-se em outro julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, para que se faça jus à dedutibilidade de despesas com cuidadores advindas do próprio contribuinte ou de seus dependentes, torna-se necessária apenas a comprovação dos gastos oriundos com a prestação de serviço à saúde dos idosos na forma descrita no art. 8º, inciso II, alínea “a” da Lei 9.250/95. É o que se extrai:

(...) Com efeito, o simples atendimento para suprir necessidades de alojamento, alimentação e lazer não autoriza a dedução porque não direcionados à proteção de direitos fundamentais da pessoa humana. Contudo, no caso, ao que indicam as provas elencadas,

³⁶ STJ. AgInt no AREsp n. 1.896.493/SP, relator Ministro Humberto Martins, Terceira Turma, julgado em 2/10/2023, DJe de 4/10/2023.



a instituição conta com serviço de saúde, como medicação, enfermagem e fisioterapia, de onde se observa não se tratar de simples alojamento.

Desse modo, a casa de repouso se destina especificamente aos cuidados com a saúde física e mental do idoso, de modo que, equipará-la a hotel – instituição voltada à hospedagem provisória, mediante oferecimento de conforto e lazer – vai de encontro ao fundamento da Constituição Federal da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), assim como não permitir a dedução das despesas respectivas afronta a disposição constitucional de solidariedade na obrigação de cuidados com os idosos (art. 230), in verbis:

A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida.

Nesse aspecto, convém ressaltar que a dedutibilidade das despesas próprias ou de dependentes com as casas de repouso para idosos, ou tratamento geriátrico, não exige que o estabelecimento seja qualificado como hospital. Nesse sentido, cito o precedente:

(...)

Com efeito, conforme bem anotado na sentença recorrida, a TRU, alinhando-se à jurisprudência firmada no âmbito do TRF4, consolidou o entendimento de que **a dedução de despesas com saúde aplica-se a entidades que garantam aos idosos cuidados diferenciados, mediante o oferecimento de serviços voltados à proteção da saúde física e mental para assegurar a dignidade da pessoa humana (5005972-66.2019.4.04.7107, TURMA REGIONAL DE UNIFORMIZAÇÃO DA 4ª REGIÃO, Relator ANTONIO FERNANDO SCHENKEL DO AMARAL E SILVA, juntado aos autos em 05/05/2021)**³⁷.

³⁷ TRF-4. Recurso Cível nº 5003780-64.2022.4.04.7105/RS, Relator Juiz Federal Paulo Vieira Aveline, julgamento em 02/06/2023.



Portanto, conclui-se que, diante das lacunas e restrições criadas pela letra da lei, o judiciário tem estendido o direito dos cidadãos que necessitam de cuidados médicos, em situações não expressas literalmente na norma. Ademais, vê-se que a interpretação extensiva do termo “serviços hospitalares” é utilizada de forma a garantir, principalmente, a efetivação da isonomia tributária entre contribuintes em mesmos pressupostos fáticos, haja vista que os serviços com enfermeiros, nutricionistas e cuidadores realizados no domicílio possuem a mesma finalidade que os serviços prestados dentro dos hospitais, qual seja: garantir a saúde aos cidadãos brasileiros.

Importante evidenciar que, apesar desse entendimento estar sendo aplicado no judiciário, no âmbito do contencioso administrativo federal, o tema é ainda bastante controverso, conforme será apreciado a seguir.

3. Análise do tema à luz da jurisprudência do CARF

No âmbito prático, a matéria em estudo se torna factível quando do abatimento pelos contribuintes de despesas com saúde na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Isso porque, ao declarar as despesas com dedutíveis, pode a fiscalização federal realizar a glosa de tais despesas por meio de um lançamento de ofício.

Nesse contexto, ao discordar das autuações, os contribuintes têm levado a matéria ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão com atribuição de julgar em segunda instância administrativa os litígios em matéria tributária e aduaneira.

Como posto no tópico anterior, na esfera judicial tem-se reconhecido a dedutibilidade de despesas com *home care*, vez que se observa tanto o aspecto finalístico da norma, bem com a extensão da natureza hospitalar. Todavia, no âmbito do contencioso administrativo fiscal pairam controvérsias acerca do tema.

Esse debate se instaura, inicialmente, nas Turmas Ordinárias do tribunal administrativo. Contudo, ante às divergências entre as Turmas Ordinárias, o tema



tem sido levado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), colegiado responsável pela uniformização de jurisprudência do CARF.

No âmbito das denominadas Turmas Ordinárias, tem-se verificado alguns acórdãos reconhecendo a possibilidade de dedução das despesas relativas aos enfermeiros, nutricionistas e cuidadores, na modalidade *home care*, quando esses gastos fazem parte de fatura emitida por estabelecimento hospitalar. Vejamos a ementa do Acórdão nº 2003-000.423:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2014 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 ao 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.

No caso, a relatora entendeu que *“...não é demais concluir que os serviços médicos de internação domiciliar decorrem do desdobramento cirúrgico hospitalar do qual suportou...”*.

Veja-se que se considerou da decisão que, uma vez que as despesas relativas aos profissionais da saúde que prestam suas atividades na residência do paciente são desdobramentos das atividades hospitalares, essas podem ser deduzidas do imposto da pessoa física.



No mesmo sentido foi decidido no Acórdão nº 2201-008.962, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2015 IRPF. DESPESAS MÉDICAS DEDUTÍVEIS.
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.
Comprovado que o paciente requer cuidados médicos permanentes,
portanto passível de internação hospitalar, as despesas com internação
hospitalar residência (*home care*) encontram-se sob o campo de
abrangência da lei e podem ser deduzidas do Imposto de Renda.

No referido julgado, a relatora considerou que “... a *internação domiciliar* consiste na continuidade do tratamento hospitalar, realizado na residência do paciente e exige um conjunto de profissionais especializados em diversas áreas...”. E, em seguida, mencionou o já exposto posicionamento do STJ.

No entanto, esta posição não é uniforme, haja vista que algumas turmas ordinárias entendem por denegar o direito à dedução das despesas, tendo como principal argumento a literalidade da norma no que se refere ao rol taxativo. Diante disso, referidas decisões são reexaminadas pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que tem se posicionado de forma desfavorável aos contribuintes.

No Acórdão nº 9202-009.090³⁸, cuja decisão se deu por maioria de votos, prevaleceu a conclusão de que inexistem no rol taxativo da lei as profissões de enfermeiro e cuidador, e que não cabe ao julgador administrativo, a pretexto de interpretar a norma, criar hipóteses não previstas. Destacou o Conselheiro

³⁸ Acórdão nº 9202-009.090. Segunda Câmara. Seção de 24 de setembro de 2020. Relatora Ana Paula Fernandes (voto vencido). Redator Designado Pedro Paulo Pereira Barbosa (voto vencedor).



Redator do voto vencedor que *“estender a dedução a serviços prestados por profissionais fora da relação da alínea “a” (...) configura uma ampliação indevida do escopo da lei, uma inovação, uma afronta à própria lei”*.

Em sentido contrário, a Conselheira Relatora Ana Paula Fernandes, cujo voto restou vencido, entendeu ser plausível a interpretação da norma mediante o método teleológico, ressaltando-se essencialmente a intenção do legislador e a finalidade a qual a norma se propõe cumprir, assim também como efetuar entendimentos em consonância aos princípios constitucionais.

A Conselheira atentou-se para a taxatividade do rol, mas, ao mesmo passo, compreendeu que este não é definido matematicamente, pelo contrário, deve acompanhar as mudanças sociais, conforme o próprio Direito. Além disso, entendeu, assim como a Jurisprudência proveniente do judiciário, que a modalidade de *home care* corresponde a uma extensão dos serviços ocorridos dentro de ambiente hospitalar.

No que se refere ao argumento do voto vencedor quanto à necessidade de interpretação literal da norma que trata de benefício fiscal, a matéria foi contestada na Declaração de Voto do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, o qual realizou uma reflexão a respeito das isenções próprias e técnicas.

Baseando-se nos conceitos elencados por SCHOUERI³⁹, o Conselheiro contrapõe alguns argumentos que entendem pela interpretação literal da norma de dedução, por supostamente tratar-se de isenção, fundamentando que as despesas dedutíveis não são isenções próprias, ou seja, não são benefícios e privilégios fiscais, elas são isenções técnicas, as quais possuem como objetivo primordial garantir a capacidade contributiva e o mínimo existencial dos contribuintes. Dessa maneira, por tratar-se de isenções técnicas, concluiu que não estariam sujeitas à literalidade exigida pelo artigo 111, inciso II do Código Nacional Tributário.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 815/816.



Em outro julgado mais recente da 2ª Turma da CSRF, também prevaleceu o entendimento desfavorável aos contribuintes. No Acórdão nº 9202010205⁴⁰, a relatora Ana Cecília Lustosa da Cruz posicionou-se de modo a entender que o CARF, mediante seus conselheiros, nada pode fazer a respeito da ampliação do rol que concede as dedutibilidades por meio da interpretação. Entendeu a relatora pela necessidade de as normas ordinárias funcionarem como instrumento de efetivação dos preceitos constitucionais, em respeito à própria hierarquia do ordenamento jurídico. Declarou em seu voto que a lacuna existente no artigo 8º, inciso II, “a” somente poderá ser suprida mediante intervenção legislativa e não através de entendimento constitucional, vez que o Conselho não tem competência para pronunciar-se a esse respeito.

Importante ressaltar que este ponto destacado pela Relatora, de que a ampliação do rol que define os custos com profissionais da saúde passíveis de dedução somente poderia ser realizada através de questionamentos a respeito da ausência de constitucionalidade da norma ordinária, é frequentemente arguido nas decisões. E, de fato, o CARF não é competente para arguir a inconstitucionalidade das leis ordinárias, entendimento que se encontra sedimentado pela Súmula CARF n.º 2⁴¹.

Todavia, entende-se que a questão não se trata de uma inovação positiva por meio da interpretação da norma, ou ainda, que se deve questionar a sua inconstitucionalidade a fim garantir as dedutibilidades aos referentes gastos com profissionais em modalidade de *home care*.

Trata-se da interpretação extensiva do termo “serviços hospitalares”, que segundo precedentes judiciais já mencionados, são atividades realizadas tanto em estrutura hospitalar física como também fora dela, levando-se em

⁴⁰ Acórdão nº 9202010205. Segunda Câmara. Seção de 26 de novembro de 2021. Relator (a): Ana Cecília Lustosa da Cruz.

⁴¹ BRASIL. Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf#:~:text=S%C3%BAmula%20CARF%20n%C2%BA%202%3A%20O,a%20inconstitucionalidade%20de%20lei%20tribut%C3%A1ria>. Acesso em: 17/10/2022



consideração, portanto, a natureza do serviço prestado e não o local onde esse se sucede. Dessa forma, ainda que os profissionais que prestem os serviços estejam fora do rol previsto na norma, as despesas com hospitalização domiciliar deveriam ser consideradas dedutíveis.

Acontece que nos votos vencedores que são desfavoráveis aos contribuintes, tal questão não é enfrentada, pautando-se os julgadores pela necessidade de entendimento do rol taxativo da alínea a, do inciso II, do art. 8º da Lei nº 9.250/95, sem observar a equiparação hospitalar para fins de aplicação do §2º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 9.250/95, que por si só possibilita a dedução das despesas.

CONCLUSÃO

As dedutibilidades são mecanismos fiscais ligados ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) que concedem descontos relativos às despesas essenciais do contribuinte. Dessa forma, sua finalidade primordial remete a equilibrar a vida digna do contribuinte assim como garante a sua capacidade contributiva perante o Estado, respeitando-se a isonomia tributária.

Partindo-se desse pressuposto, algumas despesas como educação, saúde, dependentes, alimentandos, dentre outras, podem ser deduzidas da declaração anual de IRPF. Como perceptível, esse estudo se ateve às despesas provocadas por motivos de saúde. Nesse sentido, a Lei nº 9.250/95, em seu artigo 8º, inciso II, *alínea a*, enumera os gastos passíveis de dedução.

A controvérsia, portanto, surge com a indagação a respeito da possibilidade de concessão da dedutibilidade das despesas de *home care* para fins de declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) dos contribuintes. Assim, despesas provenientes de profissionais não previstos no rol a que se refere a Lei nº 9.250/95, como enfermeiros, nutricionistas e cuidadores, em atendimentos à domicílio, são considerados como não dedutíveis pelo fisco.

No âmbito judicial, desde 2009, o STJ entende pela interpretação extensiva do termo “serviços hospitalares”. Com base nesse entendimento, tem



prevalecido nos Tribunais Regionais Federais que os serviços de *home care* possuem a mesma finalidade dos serviços desenvolvidos no interior de ambiente hospitalar, aplicando-se o disposto no §2º, inciso I, do art. 8º da nº Lei 9.250/95, que estende a possibilidade de dedução aos pagamentos destinados à cobertura de despesas com hospitalização a entidades que assegurem direito de atendimento hospitalar.

Percebe-se, ainda, nas decisões judiciais, a observância dos fins a que se propõe cumprir as dedutibilidades, quais sejam, a garantia da isonomia tributária, da capacidade contributiva, do mínimo existencial, e da dignidade da pessoa humana, por meio da interpretação sistêmica, teleológica e histórica, da norma.

Pela análise da jurisprudência administrativa, conclui-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui decisões divergentes quanto à possibilidade de considerar as despesas de *home care* dedutíveis do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF).

No âmbito da 2ª Turma da CSRF, os mais recentes entendimentos são desfavoráveis aos contribuintes, pois entendem que a interpretação da lei deve manter-se dentro da moldura ditada pelo texto, entendendo, portanto, que o rol disposto no artigo 8º da lei mencionada é exaustivo. Entendem, ainda, que a ampliação do rol somente poderia ser realizada mediante intervenção legislativa e não por meio de entendimento constitucional, pois a análise sobre a constitucionalidade da legislação não seria de competência do CARF, conforme expressa vedação da Súmula nº 2.

Já nas Turma Ordinárias do CARF existem julgados que entendem que os serviços médicos de internação domiciliar decorrem do desdobramento cirúrgico hospitalar, e aplicam a interpretação extensiva da atividade hospitalar reconhecida pelo STJ, para fins de reconhecimento da dedução das despesas.

Por fim, com base no estudo realizado, entende-se que nos casos de *home care*, a referida controvérsia poderia ser solucionada pela adoção da mesma interpretação dada pelo judiciário ao termo “serviços hospitalares”, o que



não implica em violação da Súmula CARF n.º 2. Isso porque o §2º, inciso I, do art. 8º da mesma lei permite a dedução das despesas de serviços equiparados ao hospitalar. Logo, a adoção do entendimento de que a alínea a, do inciso II, do art. 8º da Lei nº 9.250/95 é meramente exemplificativo está em consonância com a própria Lei nº 9.250/95 e não demanda uma análise sobre a constitucionalidade da referida norma.

REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2001.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: **Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BACHOF, Otto. Der soziale Rechtsstaat in verwaltungsrechtlicher Sicht. In: Veröffentlichungen der **Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer**, Heft 12: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates; Die auswärtige Gewalt der Bundesrepublik. Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1954.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARSOSA, Rui. **Relatório do Ministro da Fazenda**. Rio de Janeiro, 1891.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2º volume. São Paulo: Saraiva, 1989.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Decreto nº 17.390, de 26 de julho de 1926**. Câmara dos Deputados, 1926. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17390-26-julho-1926-514413-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=O%20imposto%20ser%C3%A1%20dividido%20em,4.984>).

Acesso em: 28/10/2022



BRASIL. Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Planalto, 1922. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm Acesso em: 15/10/2022.

BRASIL. **Lei nº 9.250 de 29 de junho de 1995**. Planalto, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm Acesso em: 28/10/2022.

BRAZUMA, José Luís Ribeiro. **Direito Tributário Aplicado**. Coimbra, Almedina, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A Tributação dos Inativos**. In Revista Dialética de Direito Tributário, RDDT nº 103. Abril, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DA Silveira, Rodrigo Maito. A Dedutibilidade das Despesas com a Promoção de Medicamentos. *Revista Direito Tributário Atual*, (17), 303–319.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 1995.

MIRANDA, Pontes. **Os novos direitos do homem**. Rio de Janeiro, Alba, 1933.

MOSQUERA, Roberto Queiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque na pessoa física**. Receita Federal, 2014.

SANTOS, Ramon Tomazela. *O Princípio da Renda Líquida*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 101, p. 61-75, set./out. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da Tributação Direta da Renda*. 2. ed., revista e atualizada. São Paulo: IBDT, 2021.



Revista de Direitos Fundamentais e Tributação

ISSN 2594-858X
DOI 10.47319

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e Capacidade Contributiva**. São Paulo, Quartier Latin, 2004.



Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT
ISSN 2594-858X - DOI 10.47319