Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 284 - Cosit

**Data** 26 de dezembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

DESPESAS MÉDICAS. REPRODUÇÃO ASSISTIDA. MATERNIDADE SUB-ROGADA.INDEDUTIBILIDADE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Os pagamentos realizados no âmbito da reprodução assistida, com o emprego do procedimento maternidade sub-rogada, por serem despesas com doadora temporária do útero, não são dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual do IRPF do Consulente, pois não configura despesa com dependente deste para fins do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, mesmo que efetuados a médicos ou a hospitais, assim como, as despesas com exames laboratoriais.

**Dispositivos Legais**: Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a", e § 2º, inciso II, e art. 35, incisos I e III; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 2º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 80; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 94.

## Relatório

O contribuinte acima indicado, por procuração, dirige à Secretaria da Receita Federal do Brasil consulta sobre interpretação da legislação tributária federal na qual informa que, depois de tentativas infrutíferas de reprodução natural recorreu à reprodução assistida, com emprego do procedimento maternidade sub-rogada no exterior, usando doadora temporária do útero. Para tanto remeteu para o exterior (Ucrânia) a importância de € 26.500, afirmando ter sido o contrato e recibos, exclusivamente para esse fim, emitidos em nome do Consulente e sua esposa.

2. Mencionando no corpo da consulta os dispositivos: Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art 8º, inciso II, alínea "a"; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 –

Regulamento Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 80, **caput** e § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 94, formula as indagações abaixo enumeradas:

(i) Está correto o entendimento do Consulente e de sua esposa, dependente, no sentido de que a reprodução assistida contratada em outro país, ainda que sob a modalidade de maternidade sub-rogada, enquadra-se no conceito de tratamento de saúde?

(ii) Está correto o entendimento do Consulente e de sua esposa, dependente, no sentido de que os valores remetidos à Ucrânia visando custear o tratamento de reprodução assistida poderão ser deduzidos como despesas médicas em sua Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda Pessoa Física?

(iii) Caso a resposta aos questionamentos anteriores seja negativa, qual seria o fundamento correto para contabilização de tais despesas? Elas seriam dedutíveis eis que consistem na única alternativa à paternidade e maternidade do Consulente e sua esposa - maternidade sub-rogada?

## Fundamentos

3. Para análise da presente consulta enumeram-se nesses fundamentos os dispositivos legais e normativos aplicáveis ao tema:

3.1. A Lei nº 9.250, de 1995, arts. 8º e 35, dispõe quanto à dedutibilidade da despesa médica e enumera dependentes para fins do Imposto sobre a Renda Pessoa Física:

> *"(...)*
>
> *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:*
>
> *(...)*
>
> ***II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;***

*Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:*

*I - o cônjuge;*

*II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;*

*III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*

*(...)"*

3.2. A Lei nº 10.406, de 2002, art. 2º, também aplicável ao tema dispõe:

*"(...)*

*Art. 2º A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro.*

*(...)"*

3.3. O Decreto nº 3.000, de 1999, art. 80, ao tratar do tema assim dispõe:

*"(...)*

*DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS*

***Seção I***

***Despesas Médicas***

*Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").*

*§ 1º O 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, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;*

*II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;*

*III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;*

*IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;*

*V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.*

*§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.*

*§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.*

*§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.*

*§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).*

*(...)"*

3.4. A IN RFB nº 1.500, de 2014, art. 94, assim disciplina o tema:

*"(...)*

***Das Despesas Médicas***

*Art. 94. Na DAA podem ser deduzidos os 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.*

*§ 1º A dedução alcança, também, os pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País destinados a coberturas de despesas médicas, odontológicas, de hospitalização e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza.*

***§ 2º A dedução das despesas, de que trata este artigo, restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento ou a de seus dependentes.***

*(...)"*

4. Embora o Código Civil ressalve os direitos do nascituro a partir da concepção, a condição de dependente para fins do Imposto sobre a Renda configura-se a partir do nascimento com vida. Assim, em função dos dispositivos legais e normativos anteriormente citados, os pagamentos, mesmo que efetuados a médicos ou a hospitais, assim como as despesas com exames laboratoriais, realizados no âmbito da reprodução assistida, referentes à mãe sub-rogada, por serem despesas médicas com doadora temporária do útero, não são

dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual do IRPF do consulente, pois não configura despesa com dependente deste, para fins do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

## Conclusão

5. Por todo o exposto nos fundamentos respondo ao Consulente que os pagamentos realizados no âmbito da reprodução assistida, com o emprego do procedimento maternidade sub-rogada, por serem despesas médicas com doadora temporária do útero, não são dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual do IRPF do Consulente, pois não configura despesa com dependente deste para fins do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, mesmo que efetuados a médicos ou a hospitais, assim como as despesas com exames laboratoriais.

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

## Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit