



---

## Solução de Consulta nº 406 - Cosit

**Data** 5 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.**

Para fins de dedução do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual (DAA), as despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas ou dentárias deverão ser comprovadas com receituário médico ou odontológico e nota fiscal em nome do beneficiário.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 25 de dezembro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), art. 111; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, inciso II, “a”; e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 94, §§ 7º e 8º.

## **Relatório**

A interessada, acima identificada, formula consulta acerca da possibilidade de utilização de receituário emitido por fisioterapeuta prescrevendo a compra de aparelho ortopédico como comprovante de despesa médica para fins de dedução do imposto sobre a renda na Declaração de Ajuste Anual (DAA).

2. Observa que a legislação que aprova normas para o exercício das profissões de fisioterapeuta e terapeuta ocupacional (Resolução COFFITO nº 8), em seu artigo 3º, inciso II, autoriza o profissional *a prescrever (...) por meio de: - de adaptações ao uso de próteses ou órteses e de adaptações dos meios e materiais disponíveis pessoais e/ou ambientais para o desempenho físico do cliente.*
3. Informa que tem indicação clínica para o uso de órteses feitas por um fisioterapeuta, devidamente registrado em seu conselho profissional.
4. Por fim, questiona se pode deduzir do Imposto de Renda na Declaração de Ajuste Anual - DIRPF o valor gasto com a aquisição de órteses, sendo que, além do receituário emitido por fisioterapeuta, possui a Nota Fiscal.

É o relatório.

## Fundamentos

5. Preliminarmente, cabe esclarecer que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

7. Feitas essas considerações, passa-se à análise da questão suscitada pela consulente, qual seja, a da possibilidade de utilização de receituário emitido por fisioterapeuta, para fins de comprovação perante à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de despesa com compra de órtese para fins de dedução do imposto sobre a renda de pessoa física na DAA.

8. A matéria trazida à colação nesta consulta encontra-se disciplinada pela Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, da seguinte forma:

### **Lei nº 9.250, de 1995**

*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 hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;*

*(,,,)” (grifos da transcrição)*

9. A forma de comprovação das deduções com a compra de “aparelhos ortopédicos” e “próteses ortopédicas” e o alcance de tais expressões encontram-se explicitadas, respectivamente, nos §§ 7º e 8º do artigo 94 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014:

### **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 1.500, de 2014**

*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.

§ 3º Deverão ser diminuídas do valor da dedução de que trata este artigo as despesas ressarcidas por:

I - entidades de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

II - fonte pagadora em folha de salários, de parcelas mensais pagas por pessoas físicas a título de participação em empresas e entidades de que trata o § 1º.

§ 4º Na hipótese de ressarcimento parcial, considera-se como dedução apenas o montante não ressarcido.

§ 5º Se o ressarcimento, efetuado por empresas e entidades de que trata o § 1º, for recebido em ano-calendário posterior ao de sua dedução, o seu valor deve ser informado como rendimento tributável recebido de pessoa jurídica no ano-calendário de seu recebimento.

§ 6º Não podem ser deduzidos os pagamentos que caracterizem investimentos em empresas, tais como títulos patrimoniais, quotas ou ações, mesmo que estes assegurem aos adquirentes o direito à assistência médica, odontológica ou hospitalar.

§ 7º No caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas ou dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico ou odontológico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 8º Consideram-se aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas:

I - pernas e braços mecânicos;

II - cadeiras de rodas;

III - andadores ortopédicos;

IV - palmilhas ou calçados ortopédicos;

V - qualquer outro aparelho ortopédico destinado à correção de desvio de coluna ou defeitos dos membros ou das articulações.

§ 9º Enquadram-se no conceito de prótese dentária os aparelhos que substituem dentes, tais como dentaduras, coroas e pontes.

*§ 10. São dedutíveis como despesas médicas, observadas as exigências previstas no § 6º, quando integrarem a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar, ou pelo profissional, os valores gastos com aquisição e colocação de:*

*I - marcapasso;*

*II - parafusos e placas nas cirurgias ortopédicas ou odontológicas;*

*III - lente intraocular em cirurgia de catarata;*

*IV - aparelho ortodôntico, inclusive a sua manutenção.*

*§ 11. As despesas com prótese de silicone são dedutíveis desde que seu valor integre a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar relativamente a uma despesa médica dedutível, observadas as exigências previstas no § 6º.*

*§ 12. (...) (grifos da transcrição)*

10. Essas normas estipulam deduções da base de cálculo do imposto sobre a renda, tendo, portanto, o efeito de excluir uma parcela do rendimento do contribuinte que, normalmente, seria tributada. No direito tributário, e mais especificamente na legislação do imposto sobre a renda, a regra é a da universalidade da tributação, qualquer exclusão a esse princípio constitui norma excepcional, e dessa forma deve ser tratada.

11. Esse é, com efeito, o entendimento do legislador tributário, pois criou, no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), regra a ser seguida quando da interpretação dos textos legais que estabelecem exceções à universalidade da tributação. De acordo com essa regra:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II – outorga de isenção;*

*III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

*(grifos da transcrição)*

12. Interpretação literal é a interpretação efetuada segundo o significado gramatical das palavras do texto. De acordo com o magistério de Ricardo Lobo Torres (Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1994. pg. 102):

*A interpretação literal, em outro sentido, significa um limite para a atividade do intérprete. Tendo por início o texto da norma, encontra o seu limite no sentido possível daquela expressão lingüística.*

E, ainda:

*Quando o art. 111 do CTN prescreve a interpretação literal das isenções está apenas impedindo, em homenagem ao princípio da legalidade, o recurso à analogia e à equidade, como forma de integração.*

13. No mesmo sentido, e realçando a importância da legalidade em matéria tributária, destaca-se da lavra de Ruy Barbosa Nogueira (Interpretação no Direito Tributário, sob a coordenação de Carlos Valder do Nascimento. São Paulo, RT, 1989, pg. 15):

(...)

*Por tudo isso, na moderna literatura jurídica, a interpretação da lei tributária não é pro fisco nem pro contribuinte mas pro lege.*

(...)

*A suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção, como a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias são situações especificadas e fundamentadas, dentro do Direito Tributário. Somente podem ser concedidas em casos expressos e sem ferir a isonomia constitucional.*

*As disposições do art. 111 são apenas um espécie de lembrete ou remissão dos arts. 97, VI, 112, § 2º, e 176, do próprio CTN, pelos quais se vê que essas situações só podem decorrer do texto expresso de lei e não do resultado de induções, deduções ou analogias. É um campo de direito estrito em que não pode, p. ex., existir lacuna nem admitir a interpretação integrativa ou analógica.*

14. Resta evidenciado que, em se tratando de norma isentiva, o intérprete deve orientar-se precipuamente pela letra da lei, sendo-lhe vedado qualquer ampliação do comando legal, seja ela decorrente de integração analógica ou interpretação extensiva.

15. Esse fato ganha especial dimensão quando a interpretação deve ser efetuada pela Administração Tributária, já obrigada, em função da natureza vinculada de sua atividade, à observância estrita da lei.

16. Por último, transcreve-se as informações constantes do “Perguntas Frequentes”, disponíveis no *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil ([www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br)):

### **DESPESAS MÉDICAS DEDUTÍVEIS**

350 — *Quais são as despesas médicas dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual?*

*As despesas médicas ou de hospitalização dedutíveis restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual, incluindo-se os alimentandos, em razão de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, ou por escritura pública.*

***Consideram-se despesas médicas ou de hospitalização os pagamentos efetuados a médicos de qualquer especialidade, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitalais, e as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.***

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

*Consideram-se também despesas médicas ou de hospitalização:*

(...)

*(Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 5º, § 2º, e 8º, inciso II, "a", e § 2º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 80; Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, art. 16, § 4º; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 94 a 100; e Solução de Consulta Cosit nº 173, de 3 de julho de 2015)*  
(grifos da transcrição)

17. Dessa forma, em face da legislação tributária, incabível a pretensão de a consulente utilizar receiptuário emitido por fisioterapeuta, prescrevendo a compra de aparelho ortopédico, como comprovante de despesa médica para fins de dedução do imposto sobre a renda na DAA.

## **Conclusão**

18. Ante o exposto, e com base nos atos normativos anteriormente mencionados, responde-se à consulente que, para fins de dedução do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual (DAA), as despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas ou dentárias deverão ser comprovadas com receiptuário médico ou odontológico e nota fiscal em nome do beneficiário.

À consideração.

(assinado digitalmente)  
AGUEDA CAROLO QUINTAS ALVES  
Matrícula nº 00018130

Concordo.

Ao Sr. Chefe da Divisão de Tributação da SRRF/07

(assinado digitalmente)  
ÂNGELA MARIA MAGNAN BARBOSA  
Matrícula nº 00064945

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

(assinado digitalmente)  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da RFB - Matrícula 20.241  
Chefe da Divisão de Tributação – SRRF07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora- Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

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

(assinado digitalmente)  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit