



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.724687/2011-29</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2001-007.654 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GILBERTO DELLA VOLPE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2010

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. CONJUNTO PROBATÓRIO DOS AUTOS SUFICIENTE PARA AFASTAR A GLOSA.

Despesas médicas deduzidas do Imposto de Renda. Conjunto probatório dos autos suficiente para afastar a glosa realizada pela autoridade administrativa. Recurso Voluntário Provido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Lílian Cláudia de Souza** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Honório Albuquerque de Brito** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lílian Cláudia de Souza, Honório Albuquerque de Brito, Raimundo Cássio Gonçalves Lima e Wilderson Botto.

**RELATÓRIO**

Trata-se de, originalmente, de notificação de lançamento de nº 2010/095129455444310, relativa a Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF- exercício 2010, ano calendário 2009, resultante da glosa do valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) considerados pela Receita Federal do Brasil como indevidamente deduzidos a título de despesa médica por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para a sua dedução. A quantia glosada é relativa a tratamento odontológico prestado por IAP – Centro de Implantes Dentários – CNPJ 02.545.610/0001-04, conforme consta no Auto de Infração de fls. 10/12.

O contribuinte – antes da lavratura do AI – foi intimado para prestar esclarecimentos acerca da referida glosa, como se verifica às fls. 28/31, lhe tendo sido solicitado que comprovasse o efetivo pagamento dos valores relacionados ao tratamento odontológico devendo, para tanto, apresentar cópia de cheques, ordem de pagamento, transferência e extratos bancários que registrassem a operação, e/ou outros documentos probatórios dos pagamentos, bem como comprovar com documentação hábil e idônea a efetiva utilização dos serviços, informar o local e a data da prestação dos serviços.

Às fls. 18/27 é apresentada resposta à fiscalização protocolada pelo contribuinte referente ao termo de intimação acima mencionado. Os documentos apresentados pelo sujeito passivo foram:

- I. Quanto aos comprovantes de pagamento, foram apresentadas as notas fiscais de nº 696, 699, 709 e 714 – todas emitidas pela empresa IAP Centro de Implantes Dentários no valor total de R\$ 50.000,00;
- II. Cópia do cartão CNPJ da empresa IAP Centro de Implantes Dentários;
- III. Declaração emitida pela empresa IAP Centro de Implantes Dentários segundo a qual os pagamentos teriam sido realizados em espécie;
- IV. Informação declarada em sua DIRPF 2010 na qual teria constado a informação de que o senhor Gilberto possuía numerário suficiente em espécie em seu poder para o pagamento do tratamento odontológico;
- V. Para fins de comprovação da efetiva utilização dos serviços profissionais foi apresentada declaração datada de 21/02/2011 contendo todos os procedimentos realizados no período de 15/05/2009 a 15/12/2009 sendo eles, resumidamente, preparo da boca, cirurgia de extração dos dentes superiores, colocação de implantes no maxilar superior, realização de enxerto ósseo, moldagem para confecção de prótese e sua instalação e, por fim, reabilitação oral;

- VI. Foram ainda apresentados cópias dos exames realizados no paciente – exame radiográfico e tomografia computadorizada de maxila e mandíbula com reconstrução dental, ambos de 2009;
- VII. Por fim, foram anexados fotos dos moldes/próteses utilizadas no tratamento dentário;

Não obstante todos os esclarecimentos prestados, foi lavrado auto de infração de fls. 10/12 por meio do qual foi realizada a glosa de R\$ 50.000,00 anteriormente deduzidos pelo contribuinte a título de despesas médicas.

Ato contínuo, foi apresentada impugnação ao auto de infração de fls. 3/8 na qual é alegado que a autoridade administrativa recusou – sem qualquer explicação – todos os documentos apresentados na fase de fiscalização dentre eles as notas fiscais de prestação dos serviços, declaração da empresa de saúde sobre o recebimento dos valores em espécie, laudos e exames laboratoriais e que no que tange ao ônus da prova, não se poderia, nos dias atuais, invertê-lo por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos de modo que caberia à Administração Pública provar os atos que afirma.

Alega ainda que, conforme Art. 43, §5º da IN SRF 15/2001, no caso de tratamentos odontológicos relativos a próteses bastaria a comprovação por meio de nota fiscal emitida em nome do beneficiário e receituário médico, é ver:

*Art. 43. Na Declaração de Ajuste Anual podem ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem assim as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.*

*§ 5º 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.*

Ao final, pede a desconsideração da glosa.

A impugnação foi apreciada pela 15ª Turma da DRJ/SP1 – fls. 55/60 – tendo sido o pleito julgado improcedente sob a alegação de que não teria restado comprovado o efetivo pagamento dos serviços contratados, abaixo a ementa do julgado:

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

*Ano-calendário: 2009*

*ÔNUS DA PROVA.*

*A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovar suas alegações.*

**DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS**

*Não comprovados os pagamentos efetuados a título de despesas médicas é de manter-se a glosa para essas deduções pleiteadas na declaração de ajuste anual.*

Os julgadores entenderam que não teria sido apresentado cópia do comprovante de pagamento, *in verbis*: “*não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.*”

Às fls. 75/81 foi apresentado em 11/05/2015 Recurso Administrativo que reitera todos os argumentos da impugnação uma vez que no dia 13/04/2015 o sujeito passivo obteve vista dos autos e tomou conhecimento da decisão acima mencionada.

Às fls. 99/108 o sujeito passivo apresenta novo recurso voluntário, dessa vez em 2021, em razão da intimação de nº 7.916/2020 – ECOA/SRRF08, de 20 de novembro de 2020, recebida em 01/02/2021. A peça reitera todas as alegações da impugnação, acrescentando apenas que o Recorrente é maior de 60 anos de idade e que, desse modo, teria prioridade na tramitação dos autos, nos termos dos Arts. 69/71 da Lei 10.741/2003.

Em novembro de 2024 foi distribuído o Mandado de Segurança de nº 5030443-17.2024.4.03.6100 em trâmite no TRF-3 com o objetivo que fosse, liminarmente, determinada a imediata apreciação do processo administrativo nº 10880.724687/2011-29, junto ao CARF.

A ordem foi concedida pelo Juízo que determinou o julgamento dos autos dentro do prazo de 30 dias, tendo o CARF sido intimado da decisão em 07/02/2025 e os autos incluídos em julgamento na sessão extraordinária do dia 10/03/2025 para fins de cumprimento da ordem judicial.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

**I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Antes de adentrar no mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo. Referido recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

**II – DO MÉRITO**

Conforme delimitado no relatório, a controvérsia dos autos cinge-se à ausência de comprovação do pagamento das despesas médicas relativas a tratamento odontológico deduzidas pelo sujeito passivo de sua DIRPF 2010 referente ao exercício de 2009.

As despesas em questão totalizam a cifra de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais). Ao ser intimado em procedimento de fiscalização para que comprovasse o efetivo pagamento de tais valores, o sujeito passivo apresentou os seguintes documentos:

- I. Quanto aos comprovantes de pagamento, foram apresentadas as notas fiscais de nº 696, 699, 709 e 714 – todas emitidas pela empresa IAP Centro de Implantes Dentários no valor total de R\$ 50.000,00;
- II. Cópia do cartão CNPJ da empresa IAP Centro de Implantes Dentários;
- III. Declaração emitida pela empresa IAP Centro de Implantes Dentários segundo a qual os pagamentos teriam sido realizados em espécie;
- IV. Informação declarada em sua DIRPF 2010 na qual teria constado a informação de que o senhor Gilberto possuía numerário suficiente em espécie em seu poder para o pagamento do tratamento odontológico;
- V. Para fins de comprovação da efetiva utilização dos serviços profissionais foi apresentada declaração datada de 21/02/2011 contendo todos os procedimentos realizados no período de 15/05/2009 a 15/12/2009 sendo eles, resumidamente, preparo da boca, cirurgia de extração dos dentes superiores, colocação de implantes no maxilar superior, realização de enxerto ósseo, moldagem para confecção de prótese e sua instalação e, por fim, reabilitação oral;
- VI. Foram ainda apresentados cópias dos exames realizados no paciente – exame radiográfico e tomografia computadorizada de maxila e mandíbula com reconstrução dental, ambos de 2009;
- VII. Por fim, foram anexados fotos dos moldes/próteses utilizadas no tratamento dentário;

Ocorre que os documentos não foram aceitos, uma vez que foi lavrado auto de infração. Em sua impugnação todos os arquivos já apresentados em fase de fiscalização foram reiterados, todavia, não foram considerados pela decisão de primeira instância que manteve a glosa dos valores sob a justificativa de que, apesar de intimado, o pagamento não havia sido comprovado pelo sujeito passivo.

Importante delimitarmos alguns trechos da referida decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada:

*“Não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.”*

Ao se analisar todos os documentos apresentados pelo contribuinte a primeira conclusão a que se chega é que não foram trazidos apenas simples recibos emitidos pelo prestador de serviços médicos, mas sim **notas fiscais** dos serviços e em todas elas é possível se identificar a quitação dos serviços mediante carimbo de “Recebido” assinado pelo prestador, bem como declaração com firma reconhecida em cartório emitida pela Contabilidade do prestador segundo a qual os serviços identificados nas notas fiscais foram pagos em espécie, notas fiscais essas devidamente escrituradas nos livros fiscais da empresa, é ver os documentos de fls. 21/25.

Ora, no direito o que se presume é a boa-fé das operações, para que as notas fiscais apresentadas fossem desconsideradas pela fiscalização seria necessário que, no mínimo, fossem consideradas inidôneas – o que não é o caso dos autos.

Não se desconhece a súmula 180 do CARF, segundo a qual *“para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”*.

Ocorre que, como já salientado não foram apresentados recibos emitidos pelos profissionais, mas sim notas fiscais. Além disso, após ter sido intimado para comprovar os pagamentos realizados o sujeito passivo trouxe documentação maciça que comprova que os serviços foram efetivamente prestados, a saber: declaração emitida pela contabilidade do prestador segundo a qual os pagamentos foram realizados em espécie, declaração da clínica que apresenta todos os procedimentos realizados, acompanhados de exames de imagem, laboratoriais e fotos das próteses implantadas.

Diante de todo o conjunto probatório – que foi apresentado desde a fase de fiscalização – é inequívoco que os serviços foram efetivamente realizados, o que vai ao encontro do delimitado na sumula 180 do CARF, que deixa claro a possibilidade de se exigir elementos comprobatórios adicionais, que não se resumem apenas a comprovantes de pagamento, uma vez que o pagamento pode sim ser realizado em espécie.

Em sua impugnação o sujeito passivo deixa claro que suas declarações de imposto de renda demonstrariam sua capacidade econômica e ainda, que ele possuía consigo numerário suficiente para o pagamento do tratamento em espécie – caso a autoridade administrativa ainda tivesse dúvida quanto a esse ponto poderia ter solicitado a apresentação de tais documentos, o que não foi o caso. Imperioso ainda salientar que no caso de processos decorrentes de malha fiscal é dever da autoridade administrativa juntar cópia da declaração aos autos, o que não aconteceu.

Ora, a comprovação do pagamento é exigida para que o Fisco tenha elementos suficientes para concluir que a prestação dos serviços foi realizada, o que é absolutamente

legítimo, mas não é razoável que essa seja a única prova apresentada quando o contribuinte a todo momento – no presente caso, desde a fase de fiscalização – apresentou, além das **notas fiscais** relativas aos serviços, também documentos médicos e declarações que corroboram suas alegações.

É ver mais um trecho da decisão de primeira instância no mesmo sentido do raciocínio acima exposto: *“a autoridade fiscal pode exigir que o contribuinte apresente, além dos simples recibos emitidos pelo profissional, documentos que comprovem o efetivo desembolso dos valores, ou até mesmo documentos que comprovem os procedimentos médicos realizados”*.

A efetiva realização dos serviços médicos foi comprovada pela apresentação das notas fiscais nas quais se verifica a quitação e ainda a declaração da contabilidade do prestador, os demais documentos médicos apresentados comprovam cabalmente que o tratamento odontológico foi efetivamente realizado, assim, legítima a dedução realizada pelo contribuinte.

Em outras ocasiões já me posicionei no sentido de manter a glosa de despesas médicas quando apenas recibos emitidos pelos prestadores foram apresentados e a fiscalização entendeu pela necessidade de comprovação do efetivo pagamento, mas no caso em tela não seria o caso de aplicar esse entendimento uma vez que: i) não se trata de recibos, mas sim de notas fiscais com quitação e; ii) foi apresentada vasta documentação que comprova que os serviços foram efetivamente realizados. Ou então, por qual razão o contribuinte teria realizado os exames pré cirúrgicos e onde teria obtido a prótese apresentada?

Desse modo, em razão de todo o acervo probatório apresentado não vejo outra possibilidade senão desconsiderar a glosa realizada pela fiscalização.

Trago ainda, como reforço argumentativo, voto vencedor proferido no acórdão de nº 2102-003.403 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA no mesmo sentido do meu entendimento:

*“A divergência suscitada entre o RELATOR e o REDATOR DESIGNADO, restringe-se a admissibilidade das notas fiscais juntadas nos autos que perfazem o valor de R\$ 19.687,70 como provas suficientes das despesas médicas aptas a dedução do IRPF.*

*Por se tratar de documento oficial apto a registrar legalmente uma transação comercial a nota fiscal possui validade jurídica por si só, o que justifica a sua aceitação como prova da despesa realizada, existindo, neste ponto, uma forte distinção em relação aos recibos emitidos por particulares . Neste sentido tem-se antecedentes deste Conselho, negrito meu:*

*Número do processo: 11080.730907/2013-01*

*Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda*

*Seção Câmara: Segunda Câmara*

*Seção: Segunda Seção de Julgamento*

*Data da sessão: Thu Mar 16 00:00:00 UTC 2017*

*Data da publicação: Tue May 02 00:00:00 UTC 2017*

*Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2011 DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS FINANCEIRO SUPOSTADO PELO CONTRIBUINTE. REQUISITO LEGAL. DMED. COMPROVAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. A legislação do Imposto de Renda condiciona a dedutibilidade das despesas médicas à comprovação da assunção do ônus financeiro pelo contribuinte. Comprovado documentalmente que o contribuinte suportou o ônus financeiro das despesas médicas declaradas na sua DIRPF, é legal sua dedução. DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR SERVIÇOS PRESTADOS AO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DO NOME DO BENEFICIÁRIO. VALORES RAZOÁVEIS AOS TRATAMENTOS. DEDUTIBILIDADE. **A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas médicas declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados. No entanto, no caso de nota fiscal emitida em valores razoáveis para justificarem consultas médicas prestadas, mas sem a indicação do beneficiário do serviço médico, a autoridade administrativa poderá presumir ser este o próprio contribuinte, exceto quando forem constatados razoáveis indícios de irregularidades. Aplicação da Solução de Consulta Interna COSIT nº 23, de 30/08/2013 Número da decisão: 2201-003.547***

Número do processo: 11516.722011/2016-26

Turma: Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Oct 25 00:00:00 UTC 2022 Data da publicação: Thu Mar 30 00:00:00 UTC 2023

*Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano calendário: 2014 EMENTA DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA COMPROVAÇÃO DO RESPECTIVO PAGAMENTO COM A APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO EXPRESSA NA NOTA FISCAL ACERCA DA QUITAÇÃO DA OBRIGAÇÃO CONTRATUAL. EXIGÊNCIA DE RECIBO. DESNECESSIDADE. RESTABELECIMENTO DO DIREITO PLEITEADO. **Ausentes outros obstáculos, a mera circunstância de o sujeito passivo ter apresentado notas fiscais à comprovação das despesas médicas cuja dedução é pleiteada mostra-se insuficiente a fundamentar a glosa, na medida em que (a) tal documento firma forte presunção da exigibilidade e da quitação da obrigação contratual (dada a constituição de crédito tributário e a submissão à fiscalização tributária), e porquanto, a fortiori, (b) um documento formal, parte constitutiva do crédito tributário, submetido ao controle fiscal pode ser vicário de um simples recibo, documento sem forma rigorosa, emitido pelo particular e inicialmente alheio à fiscalização tributária.** NOTA FISCAL. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PACIENTE. INSUFICIÊNCIA PARA MOTIVAR A GLOSA. RESTABELECIMENTO DA DEDUÇÃO PLEITEADA. Ausentes outros obstáculos, a isolada falta de indicação do paciente na nota fiscal é insuficiente para motivar a glosa da dedução pleiteada, sempre que for possível inferir a identidade entre fonte pagadora e beneficiário do tratamento.*

Número da decisão: 2001-005.149

Número do processo:13830.720850/2016-72

Turma: Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Jan 29 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Mon Apr 23 00:00:00 UTC 2018

*Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013 DESPESAS MÉDICAS GLOSADAS. DEDUÇÃO MEDIANTE DOCUMENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS QUE JUSTIFIQUEM A INIDONEIDADE DOS COMPROVANTES. **Notas fiscais de despesas médicas têm força probante como comprovante para efeito de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física. A glosa por recusa da aceitação dos comprovantes de despesas médicas, pela autoridade fiscal, deve estar sustentada em indícios consistentes e elementos que indiquem a falta de idoneidade do documento. A ausência de elementos que indique a falsidade ou incorreção dos documentos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas. PRÓTESE ORTOPÉDICA. LAUDO MÉDICO. Notas fiscais com identificação do paciente e médico. Laudo médico apresentado. Comprovação realizada.***

*Número da decisão:2001-000.204*

*Portanto, verifica-se que o simples fato de a comprovação do pagamento das despesas ocorrer pela apresentação de notas fiscais é insuficiente para motivar a glosa e, portanto, as deduções devem ser restabelecidas*

*Em outras palavras, a apresentação de Notas Fiscais, sem quaisquer indícios de fraude ou burlar, que preencha todos os requisitos legais, atende à exigência de comprovação das despesas médicas por parte da fiscalização.”*

### III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e DOU PROVIMENTO no sentido de afastar as glosas das despesas médicas devidamente comprovadas por notas fiscais e outros documentos médicos trazidos aos autos.

*Assinado Digitalmente*

**Lílian Cláudia de Souza**