



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10845.720654/2011-36  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-008.951 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2020  
**Recorrente** SEBASTIAO ROBERTO DE OLIVEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

**PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.**

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

**ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

**ISENÇÃO. REQUISITOS. INÍCIO DA ISENÇÃO. CONTRIBUINTE APOSENTADO. LAUDO DO SERVIÇO MÉDICO OFICIAL. SÚMULA N.º 63 DO CARF. MOLÉSTIA GRAVE ATESTADA PARA DATA POSTERIOR AO ANO-CALENDÁRIO EM QUE PRETENDIDA A ISENÇÃO. BENEFÍCIO NÃO CONFIRMADO.**

Para ser beneficiado com o instituto da isenção os rendimentos devem atender a dois pré-requisitos legais: ter a natureza de proventos de aposentadoria, reforma ou pensão e o contribuinte deve ser portador de moléstia grave

discriminada em lei, reconhecida por laudo médico pericial de órgão médico oficial, nos termos da Súmula 63 do CARF.

Atendidos os requisitos legais, a isenção sobre os rendimentos de aposentadoria, reforma ou pensão, ocorre a partir: a) do mês da concessão da aposentadoria, reforma ou pensão, quando a doença for preexistente e atestado por laudo pericial do serviço médico oficial; ou b) do mês da emissão do laudo pericial do serviço médico oficial que reconhecer a moléstia grave, se esta for contraída após a concessão da aposentadoria, reforma ou pensão e o laudo não indicar uma data de início da doença, limitando-se a atestar a enfermidade a partir da emissão do documento; ou c) da data em que a doença foi contraída, quando o laudo pericial do serviço médico oficial identifique e anote a data de início da doença, desde que essa data não retroceda o mês da concessão da aposentadoria, reforma ou pensão.

#### **DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

A apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egipto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, André Luis Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

### **Relatório**

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 190 e ss).

Pois bem. Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrada Notificação de Lançamento – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, fls. 58/62, relativo ao ano-

calendário de 2009, exercício de 2010, para formalização de exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 31.605,10, incluindo multa de ofício e juros de mora.

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 59/60, foi Dedução Indevida com Despesas Médicas no valor de R\$ 62.415,71.

Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 59/62.

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 14/03/2011, fl. 53, o contribuinte apresentou impugnação em 04/04/2011, fls. 02/11, alegando, em síntese:

- (a) Que comprovou com documentos (recibos) a efetividade das despesas glosadas, conforme solicita a legislação.
- (b) Aduz, ainda que o Impugnante é portador de doença grave, desde o ano calendário da ocorrência do fato gerador, conforme documentos em anexos, sendo isento de pagar imposto de renda.
- (c) Por fim solicita perícia.
- (d) Em sua impugnação, também, consta decisões judiciais.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 190 e ss, cujo dispositivo considerou **a impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

As despesas médicas, próprias ou com dependentes, somente podem ser dedutíveis para efeito de apuração da base cálculo do imposto de renda devido quando devidamente comprovadas.

ISENÇÃO - MOLÉSTIA GRAVE. - PROVENTOS DE APOSENTADORIA/PENSÃO/REFORMA.

São isentos do imposto de renda apenas os proventos de aposentadoria, pensão ou reforma percebidos pelos portadores das moléstias enumeradas no inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e alterações.

Conforme art. 111 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN, as regras de isenção devem ser interpretadas literalmente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECISÕES JUDICIAIS -. EFEITOS.

As decisões judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de realização de diligência.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 206 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, no sentido de que:

1. É portador de doença grave e passa por rigoroso tratamento de saúde, sendo isento do imposto de renda;
2. Na medida do possível, em face ao exíguo tempo que fora dado pela fiscalização para o cumprimento da intimação, buscou apresentar os documentos que comprovam a efetividade das operações, da mesma forma, que é portador de doença grave da qual a norma tributária exclui os portadores do pagamento de imposto de renda;
3. Trata-se de doença pré-existente à ocorrência do fato gerador;
4. Como não há prova no procedimento fiscal, não é verdade que o recorrente não tenha comprovado as suas despesas;
5. A descrição dos fatos trazida pelo Auto de Infração não dá clareza à defesa do recorrente, já que não se determina se os documentos foram insuficientes para as despesas, ou se os mesmos não atendiam à legislação vigente;
6. A presunção de fraude, por dedução indevida, não se presume, mas deve ser provada por quem alega;
7. Requer a produção de prova pericial médica para a comprovação da efetividade dos serviços efetuados, da sua importância e da correspondência com os valores pagos, assim como a existência da doença indicada na época da ocorrência do fato gerador aqui apontado (ou diligência).

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### 1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### 2. Preliminar.

Preliminarmente, pelo que se depreende do recurso voluntário apresentado, o sujeito passivo pleiteia a nulidade do lançamento, por entender que “a descrição dos fatos trazida pelo Auto de Infração não dá clareza à defesa do recorrente, já que não se determina se os documentos foram insuficientes para as despesas, ou se os mesmos não atendiam à legislação vigente”.

É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo

caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão à recorrente, estando hígida a exigência em epígrafe, não havendo que se falar em prejuízo à ampla defesa.

Entendo, pois, que a glosa das despesas médicas foi devidamente fundamentada pela fiscalização na descrição dos fatos, cujo teor se transcreve abaixo:

Alteração da dedução para R\$ 547,00, valor comprovado relativo a Gomes e Gomes, com a ressalva de que os comprovantes relativos à UNIMED SANTOS. Além disso, foram desconsiderados os recibos emitidos por Valfran Santos, Priscilla Peres, Priscila Santiago, Paola Zacharias, Vanessa Gonçalves e Rose Brisão, visto que, devidamente intimado (a) a comprovar a efetividade dos serviços e o desembolso dos numerários para quitá-los, assim como a apresentar documentos que permitissem identificar os procedimentos aos quais os recibos se referem e o paciente que teria sido submetido aos mesmos, o (a) contribuinte se limita a apresentar declarações emitidos pelos profissionais e informar que não localizou a última, sem nada comprovar, efetivamente. Além disso, os recibos emitidos pela profissional Rose estão em desacordo com a legislação, uma vez que não consta o registro profissional da emitente.

A propósito, o contribuinte demonstrou ter compreendido o teor da acusação fiscal, tendo manifestado o seu inconformismo nos autos, motivo pelo qual não vislumbro qualquer cerceamento do direito de defesa.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado da descrição dos fatos, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

A propósito, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, se o Auto de Infração contém os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Por fim, destaco que cabe ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Ante o exposto, rejeito a alegação do recorrente, por entender que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do Auto de Infração, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72.

### **3. Do pedido de produção de prova pericial.**

O recorrente pleiteia, ainda, “a produção de prova pericial médica para a comprovação da efetividade dos serviços efetuados, da sua importância e da correspondência com os valores pagos, assim como a existência da doença indicada na época da ocorrência do fato gerador aqui apontado (ou diligência)”.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente, tendo agido com acerto a decisão recorrida, cujas conclusões lá traçadas, são coincidentes com o entendimento deste Relator acerca da conversão do julgamento em diligência ou produção de prova pericial.

Os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-a de comprovar suas alegações.

Cumpra destacar, ainda, que compete ao sujeito passivo o ônus de prova, no caso de deduções de despesas médicas. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter provas das deduções pleiteadas, mas, sim, ao recorrente apresentar os documentos comprobatórios solicitados pela fiscalização. Assim, a conversão do julgamento em diligência não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

A propósito, a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. E o que ocorre no caso das deduções na declaração do imposto sobre a renda, no sentido de que o art. 11, § 3º do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Portanto, a inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova das deduções pleiteadas, mas ao recorrente apresentá-las.

Assim sendo e considerando o disposto no já transcrito art. 73, do Decreto n.º 3.000, de 1999, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, compete ao sujeito passivo o ônus de prova, no caso de deduções pleiteadas.

Nesse desiderato, destaco que a conversão do julgamento em diligência ou o pedido de produção de prova pericial não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, entendo que o presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, dispensando, ainda, a produção de prova pericial técnica, por não depender de maiores conhecimentos científicos, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Ante o exposto, rejeito o pedido de produção de prova pericial, bem como de conversão do julgamento em diligência.

#### **4. Mérito.**

Conforme narrado, a infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 59/60, foi Dedução Indevida com Despesas Médicas no valor de R\$ 62.415,71.

Em seu recurso, o sujeito passivo reitera os termos de sua impugnação, no sentido de que: (a) é portador de doença grave, desde o ano calendário da ocorrência do fato gerador, conforme documentos em anexos, sendo isento de pagar imposto de renda; (b) comprovou com documentos (recibos) a efetividade das despesas glosadas, conforme solicita a legislação.

Ao que se passa a examinar.

##### **4.1. Moléstia Grave - Isenção.**

O recorrente insiste em sua tese de defesa, alegando que é portador de doença grave, desde o ano calendário da ocorrência do fato gerador, conforme documentos em anexos, sendo isento de pagar imposto de renda.

A DRJ, por sua vez, entendeu que o contribuinte não teria apresentado documento que comprovasse que na data do fato gerador era aposentado, reformado ou pensionista. Ademais, o laudo acostado aos autos foi datado de 18/10/2010 e não informou se a doença era pré-existente e qual seria a data.

Dessa forma, entendeu-se que o contribuinte seria portador de moléstia grave a partir de 10/2010, só tendo direito a isenção do imposto de renda a partir do mês de emissão do laudo, ou seja, outubro/2010, juntamente com a comprovação da aposentadoria, reforma ou pensão.

Pois bem. Antes de adentrar ao exame aprofundado da discussão posta, necessário fazer uma breve explanação sobre a legislação pertinente à matéria.

A isenção por moléstia grave encontra-se regulamentada pela Lei nº 7.713/1988, em seu artigo 6º, incisos XIV e XXI, com a redação dada pela Lei nº 11.052/2004, nos termos abaixo:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

A partir do ano-calendário de 1996, deve-se aplicar, para o reconhecimento de isenções, as disposições, sobre o assunto, trazidas pela Lei nº 9.250, de 26/12/1995, *in verbis*:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 1996, para efeito do reconhecimento de novas isenções de que tratam os incisos XIV e XXI do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pelo art. 47 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Acerca do tema, o Decreto nº 3000/99 (RIR), em seu artigo 39, inciso XXXIII, bem como o §4º do mesmo artigo, assim dispõe:

Art.39.Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XXXIII – os proventos de aposentadoria ou reforma, desde que motivadas por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, e fibrose cística (mucoviscidose), com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XIV, Lei nº 8.541, de 1992, art. 47, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 30, §2º);

(...)

§ 4º Para o reconhecimento de novas isenções de que tratam os incisos XXXI e XXXIII, a partir de 1º de janeiro de 1996, a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, devendo ser fixado o prazo de validade do laudo pericial, no caso de moléstias passíveis de controle (Lei nº 9.250, de 1995, art. 30 e § 1º).

§ 5º As isenções a que se referem os incisos XXXI e XXXIII aplicam-se aos rendimentos recebidos a partir:

I do mês da concessão da aposentadoria, reforma ou pensão;

II do mês da emissão do laudo ou parecer que reconhecer a moléstia, se esta for contraída após a aposentadoria, reforma ou pensão;

III da data em que a doença foi contraída, quando identificada no laudo pericial.

§ 6º As isenções de que tratam os incisos XXXI e XXXIII também se aplicam à complementação de aposentadoria, reforma ou pensão.

Dessa forma, para gozo do benefício de isenção do imposto de renda da pessoa física pelos portadores de moléstia grave, os rendimentos devem ser provenientes de aposentadoria, reforma, reserva remunerada ou pensão e a moléstia deve ser devidamente comprovada por laudo pericial emitido por serviço médico oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, nos termos da Súmula 63 do CARF.

E, ainda, conforme previsto no § 5º do art. 39, do RIR/99, a isenção sobre os rendimentos de aposentadoria, reforma ou pensão, ocorre a partir: a) do mês da concessão da aposentadoria, reforma ou pensão, quando a doença for preexistente e atestado por laudo pericial do serviço médico oficial; ou b) do mês da emissão do laudo pericial do serviço médico oficial que reconhecer a moléstia grave, se esta for contraída após a concessão da aposentadoria, reforma ou pensão e o laudo não indicar uma data de início da doença, limitando-se a atestar a enfermidade a partir da emissão do documento; ou c) da data em que a doença foi contraída, quando o laudo pericial do serviço médico oficial identifique e anote a data de início da doença, desde que essa data não retroceda o mês da concessão da aposentadoria, reforma ou pensão.

No caso dos autos, entendo que o contribuinte logrou êxito em comprovar que é beneficiário de aposentadoria por tempo de serviço, eis que acostou aos autos o “Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte” de e-fl. 69, no qual consta que a natureza do rendimento seria “Aposentadoria Por Tempo de Serviço”, referente ao ano-calendário 2009.

Contudo, pela documentação que compõe os presentes autos, constato que a moléstia grave do recorrente é posterior à aposentadoria, incidindo, no caso concreto, o inciso II do § 5º do art. 39, do RIR/99, segundo o qual a isenção em análise, aplica-se aos rendimentos recebidos a partir do mês da emissão do laudo ou parecer que reconhecer a moléstia.

A propósito, no âmbito tributário, a adoção de um critério objetivo para a definição da data em que a doença foi contraída pelo aposentado é medida indispensável para a fruição da isenção, porque autoriza a dispensa do recolhimento do imposto de renda a partir desse momento.

A data inicial para a isenção não é, necessariamente, o dia em que ocorre a constatação da existência da doença por médico habilitado, mas sim quando se considera comprovada a patologia pela medicina, desde que identificado o lapso de tempo no laudo pericial.

Nesse desiderato, embora o contribuinte tenha acostado aos autos, diversos laudos e relatórios médicos que sugerem, a princípio, o início dos sintomas da doença a partir do início do ano-calendário 2009, não houve manifestação do perito oficial acerca do início da moléstia grave, e ante a inexistência de diagnóstico médico que esclareça, com precisão, o início da enfermidade, é de se adotar, no caso concreto, o inciso II do § 5º do art. 39, do RIR/99, segundo o qual a isenção em análise, aplica-se aos rendimentos recebidos a partir do mês da emissão do laudo ou parecer que reconhecer a moléstia, ou seja, a partir de 18/10/2010 (e-fl. 50).

Dessa forma, entendo que não há como afastar a imposição tributária.

#### **4.2. Dedução Indevida com Despesas Médicas no valor de R\$ 62.415,71.**

Com relação a despesas médicas, foi glosado o valor de R\$ 62.415,71, declarado no ano-calendário de 2009.

Sobre a motivação da glosa da dedução, consta na descrição dos fatos, o seguinte:

Alteração da dedução para R\$ 547,00, valor comprovado relativo a Gomes e Gomes, com a ressalva de que os comprovantes relativos à UNIMED SANTOS. Além disso, foram desconsiderados os recibos emitidos por Valfran Santos, Priscilla Peres, Priscila Santiago, Paola Zacharias, Vanessa Gonçalves e Rose Brisão, visto que, devidamente intimado (a) a comprovar a efetividade dos serviços e o desembolso dos numerários para quitá-los, assim como a apresentar documentos que permitissem identificar os procedimentos aos quais os recibos se referem e o paciente que teria sido submetido aos mesmos, o (a) contribuinte se limita a apresentar declarações emitidas pelos profissionais e informar que não localizou a última, sem nada comprovar, efetivamente. Além disso, os recibos emitidos pela profissional Rose estão em desacordo com a legislação, uma vez que não consta o registro profissional da emitente.

Antes de adentrar ao exame aprofundado da discussão posta, necessário fazer uma breve explanação sobre a legislação pertinente à matéria.

A dedução das despesas médicas encontra suporte no art. 8º, II, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que, inclusive, trata das condições impostas para a sua legitimidade. É de se ver:

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;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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 Geral de Contribuintes - CGC 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.

Na mesma toada, segue o artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, que tratava da questão da seguinte forma:

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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

A respeito da necessidade de comprovação das despesas médicas, o próprio Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, em seu artigo 73, ressalva que as deduções estão sujeitas à comprovação e, as deduções “exageradas”, podem ser glosadas sem a audiência do contribuinte, conforme a seguir se verifica:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, §3º).

§1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Em suma, as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda dizem respeito aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam a serviços comprovadamente realizados, bem como a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Mediante uma análise sistemática da legislação, percebe-se que, em regra, o recibo é uma das formas de se comprovar a despesa médica, a teor do que prevê o art. 80, § 1º, III, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999. Entretanto, havendo dúvidas razoáveis a respeito da legitimidade das deduções efetuadas, inclusive acerca da (a) efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, ou (b) que o pagamento tenha sido realizado pelo próprio contribuinte, cabe à Fiscalização exigir provas adicionais e, ao contribuinte, apresentar comprovação ou justificativa idônea, sob pena de ter suas deduções glosadas.

Feitas essas considerações sobre a legislação de regência que trata da situação dos autos, bem como após a análise da documentação acostada pelo contribuinte, passo a tratar dos pontos duvidosos, a fim de solucionar a lide.

Despesas Médicas	Motivação (e-fl. 14)	Valor na DAA 2010 (e-fl. 13)	Documentos constantes nos autos	Análise Recurso	Resultado
------------------	----------------------	------------------------------	---------------------------------	-----------------	-----------

1	Valfran Souza Santos (psicoterapia)	Falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução. Não foram apresentados comprovantes.	R\$ 3.010,00	Recibos e declaração referente ao ano-calendário de 2007.	Sobre a glosa das referidas despesas, entendo que não merece amparo a pretensão do recorrente, pois não fora juntado nos autos, qualquer documento para afastar a dúvida posta pela autoridade fiscal, no sentido da materialidade do pagamento e da efetiva prestação do serviço. <b>A propósito, destaco que a declaração de e-fl. 27 faz referência a serviços prestados no ano-calendário de 2007, além de mencionar valor diverso do declarado.</b> Ademais, conforme entendimento acima traçado, a apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento.	Manutenção da glosa.
2	Priscilla Ramos Peres	Falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução. Não foram apresentados comprovantes.	R\$ 20.000,00	Recibos	Sobre a glosa das referidas despesas, entendo que não merece amparo a pretensão do recorrente, pois não fora juntado nos autos, qualquer documento para afastar a dúvida posta pela autoridade fiscal, no sentido da materialidade do pagamento e da efetiva prestação do serviço. Ademais, conforme entendimento acima traçado, a apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento. <b>Ademais, parte dos recibos atestam o recebimento do</b>	Manutenção da glosa.

					<b>numerário em nome de Yara Teixeira Jonsson de Oliveira, esposa do contribuinte, sendo que, apesar de ser declarada como dependente, apresentou DAA em separado.</b>	
3	Unimed de Santos Cooperativa de	Falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução. Não foram apresentados comprovantes.	R\$ 4.452,71	Não foram apresentados comprovantes	Sobre a glosa das referidas despesas, entendo que não merece amparo a pretensão do recorrente, pois não fora juntado nos autos, qualquer documento comprobatório.	Manutenção da glosa.
4	Priscila Pedroza Santiago	Falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução. Não foram apresentados comprovantes.	R\$ 4.000,00	Recibos	Sobre a glosa das referidas despesas, entendo que não merece amparo a pretensão do recorrente, pois não fora juntado nos autos, qualquer documento para afastar a dúvida posta pela autoridade fiscal, no sentido da materialidade do pagamento e da efetiva prestação do serviço. Ademais, conforme entendimento acima traçado, a apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento. <b>Ademais, parte dos recibos atestam o recebimento do numerário em nome de Yara Teixeira Jonsson de Oliveira, esposa do contribuinte, sendo que, apesar de ser declarada como dependente, apresentou DAA em separado.</b>	Manutenção da glosa.
5	Paola de Paula Zacharias	Falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução. Não foram apresentados comprovantes.	R\$ 17.000,00	Recibos	Sobre a glosa das referidas despesas, entendo que não merece amparo a pretensão do recorrente, pois não fora juntado nos autos, qualquer documento para afastar a dúvida posta pela autoridade fiscal, no sentido da materialidade do	Manutenção da glosa.

					pagamento e da efetiva prestação do serviço. Ademais, conforme entendimento acima traçado, a apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento. <b>Ademais, parte dos recibos atestam o recebimento do numerário em nome de Yara Teixeira Jonsson de Oliveira, esposa do contribuinte, sendo que, apesar de ser declarada como dependente, apresentou DAA em separado.</b>	
6	Rose Baricao (tratamento odontológico)	Falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução. Não foram apresentados comprovantes. Não consta o registro profissional da emitente nos recibos.	R\$ 2.000,00	Recibos	Sobre a glosa das referidas despesas, entendo que não merece amparo a pretensão do recorrente, pois não fora juntado nos autos, qualquer documento para afastar a dúvida posta pela autoridade fiscal, no sentido da materialidade do pagamento e da efetiva prestação do serviço. Ademais, conforme entendimento acima traçado, a apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento.	Manutenção da glosa.
7	Vanessa de Sene Gonçalves	Falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução. Não foram apresentados	R\$ 11.000,00	Recibos	Sobre a glosa das referidas despesas, entendo que não merece amparo a pretensão do recorrente, pois não fora juntado nos autos, qualquer documento para afastar a dúvida posta pela autoridade fiscal, no	Manutenção da glosa.

		comprovantes.			sentido da materialidade do pagamento e da efetiva prestação do serviço. Ademais, conforme entendimento acima traçado, a apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento. <b>Ademais, parte dos recibos atestam o recebimento do numerário em nome de Yara Teixeira Jonsson de Oliveira, esposa do contribuinte, sendo que, apesar de ser declarada como dependente, apresentou DAA em separado.</b>	
8	Gomes & Gomes Dentistas Associa	Falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução. Não foram apresentados comprovantes.	R\$ 1.500,00 – Alterado pela fiscalização para R\$ 547,00	Não foram apresentados comprovantes	Sobre a glosa das referidas despesas, entendo que não merece amparo a pretensão do recorrente, pois não fora juntado nos autos, qualquer documento comprobatório.	Manutenção da glosa.

Ante as considerações acima, entendo que não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância que, a meu ver, examinou com proficuidade a questão posta e os documentos constantes dos autos.

Por fim, registro que a forma pela qual os documentos foram juntados aos autos, denotam uma completa desorganização por parte do recorrente, no intuito de comprovar suas alegações, dificultando, sobremaneira, a tarefa deste julgador. Verifico que os documentos muitas vezes foram juntados sem uma organização padrão, sequer com a apresentação de capas e outros mecanismos de identificação, tornando a análise da comprovação das deduções um verdadeiro desafio.

Cabe pontuar que o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé<sup>1</sup>, quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente

<sup>1</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às conseqüências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Dessa forma, considerando que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar as deduções, não há como afastar a acusação fiscal.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite