



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.001934/2010-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-005.982 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 27 de abril de 2023
Recorrente CEZAR CARLOS DE CASTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

DEDUÇÕES. CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI. APOSENTADOS E PENSIONISTAS RGPS OU RPPS. COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis, da base-de-cálculo do imposto de renda pessoa física, os pagamentos de contribuições para entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, comprovados mediante documentos hábeis e idôneos.

Os aposentados e pensionistas dos RGPS e RPPS são excetuados, por lei, da condição imposta para esta dedutibilidade a qual obriga o contribuinte ao recolhimento, também, da contribuição previdenciária àqueles regimes.

Tal dedução fica limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos.

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DE PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Podem ser indeferidas, a juízo da autoridade julgadora, as solicitações de diligências ou perícias quando as considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para restabelecer a sua dedução com previdência privada e Fapi.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o (a) contribuinte em epígrafe foi emitida Notificação de Lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 15/20), na qual cobra-se o total do crédito tributário no valor de R\$ 8.613,58 atualizado até 29/01/2010.

O lançamento acima foi decorrente da(s) seguinte(s) infração(ões):

Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi – glosa de dedução de previdência privada e Fapi, pleiteadas indevidamente pelo(a) contribuinte na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física. Valor: R\$ 3.275,28. Motivo da glosa: Falta de comprovação.

Dedução Indevida a Título de Despesas Médicas – glosa de dedução de despesas médicas, pleiteadas indevidamente pelo(a) contribuinte na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física. Valor: R\$ 15.600,00. Motivo da glosa: Foram glosadas as despesas médicas com o profissional Gustavo de Castro, por não ter comprovado o efetivo pagamento e pelo profissional ser filho do contribuinte.

A fundamentação legal das infrações encontra-se descritas às fls. 16/18 e 20.

O (A) contribuinte, cientificado(a) apresentou defesa (fls. 04/05) tempestiva, alegando em breve síntese que:

- os recibos médicos apresentados atendem todos os requisitos da legislação tributária, sendo que não existe Lei que proíba a prestação de serviços médicos por familiares;
- anexa seu Comprovante de Rendimentos, onde fica demonstrado o pagamento a título de previdência privada.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Exercício: 2009

CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Deve ser mantida a dedução indevida de Previdência Privada quando não houve, também, recolhimentos à Previdência Oficial.

DESPEAS MÉDICAS

Todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão-somente de recibos ou declarações, sem a prova do efetivo pagamento, é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

Cientificado da decisão de primeira instância em 21/09/2015, o sujeito passivo interpôs, em 25/09/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência a decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento

b) a dedução de previdência privada está comprovada nos autos

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Da Admissibilidade

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações posteriores.

Das Matérias em julgamento

A matéria constante na presente autuação objeto deste Recurso Voluntário são as ***deduções indevidas de despesas médicas, no valor de R\$ 15.600,00 e com previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 3.275,28.***

Do Mérito

Da Dedução Indevida com Previdência Privada e FAPI

Iniciamos com a reprodução da fundamentação para a glosa das deduções constante na complementação da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 17), apontados pela autoridade lançadora:

Não comprovou contribuição.

No julgamento anterior, a motivação para a manutenção desta glosa (e-fls. 45), foi a seguinte:

Contudo, no ano-calendário 2008, *não houve recolhimento pelo contribuinte de contribuições para o regime geral de previdência social*, conforme verifica-se em sua DIRPF e em seu comprovante de rendimentos.

A dedução da contribuição a Previdência Privada e Fapi na apuração da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário está assim disciplinada na alínea “e”, do inciso II, do art. 8.º da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro 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:

...

e) **às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;**

A Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, assim dispõe em seu art. 11:

Art. 11. As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea *e* do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - Fapi, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da própria pessoa física, **ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social** dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004).

...

§ 5º **Excetuam-se da condição de que trata o caput deste artigo os beneficiários de aposentadoria ou pensão concedidas por regime próprio de previdência ou pelo regime geral de previdência social.** (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

Ainda temos o disposto no artigo 6º da Instrução Normativa n.º 588, de 21/12/2005:

Art. 6º As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência complementar e sociedades seguradoras domiciliadas no País e destinadas a custear benefícios complementares aos da Previdência Social, cujo ônus seja da própria pessoa física, **ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social** dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º O disposto no caput aplica-se, inclusive, às contribuições ao Fapi.

§ 2º **Excetuam-se da condição de que trata o caput os beneficiários de aposentadoria ou pensão concedidas por regime próprio de previdência ou pelo regime geral de previdência social**, mantido, entretanto, o limite de 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual.

Como visto, a legislação autoriza a dedução das contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, condicionando este desconto ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social.

Vemos, ainda que a lei excetua desta condicionante, ou seja, do recolhimento de contribuições também para o RGPS ou RPPS, os beneficiários de aposentadoria ou pensão.

Pois bem, passamos a analisar o caso concreto.

No momento do lançamento, a autoridade fiscal fundamentou a infração pela **falta de comprovação da contribuição à previdência privada e Fapi**.

Com sua impugnação o interessado apresentou **comprovante de rendimentos** (e-fls. 11) emitido pela Fundação Cesp, no qual consta, em destaque, o desconto de R\$ 3.275,28 para a rubrica de previdência privada e Fapi.

A decisão de piso manteve esta glosa **baseando seu raciocínio na falta de recolhimento pelo contribuinte de contribuições ao regime geral de previdência social**.

Em sede recursal, o interessado reapresenta o **comprovante de rendimentos** (e-fls. 84) e informa, em síntese, que os aposentados pela Fundação Cesp são obrigados por lei a continuar contribuindo para o fundo de previdência.

Com efeito, pelo teor da legislação acima transcrita, **entendo que assiste razão ao interessado**, pois o mesmo na condição de aposentado, fato devidamente comprovado pela informação constante no comprovante de rendimentos apresentado, enquadra-se na exceção da condicionante contida no §5º, do artigo 11, da lei nº 9.532/97, que exime os aposentados e pensionistas dos RGPS e RPPS da contribuição previdenciária oficial.

Assim, **voto pelo restabelecimento integral da dedução para a previdência privada/Fapi**.

Da Dedução Indevida com Despesas Médicas

Neste tópico transcrevemos o disposto no §3º, art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente, in verbis:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida **com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida**. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifei)

Compulsando os autos, verifico que o interessado ao apresentar seu recurso voluntário, basicamente, manteve as argumentações de sua impugnação, **não apresentando novas razões de defesa** perante este Colegiado.

Considerando este fato; Considerando a minha absoluta concordância com os fundamentos do Colegiado **a quo**; e Considerando, ainda, o fundamento regimental acima reproduzido, **utilizo como razões de decidir às do voto condutor do acórdão de primeira instância, a seguir transcritas**:

Voto

...

DESPESAS MÉDICAS

Em relação à dedução de despesas médicas, a Lei 9.250, de 1995, em seu artigo 8º, inciso II, estabelece que na declaração de ajuste anual poderá ser deduzida a soma:

Art. 8º (...)

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”.

§ 1º (...)

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

I – (...)

II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu 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 ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.” (grifo nosso)*

Por outro lado, o artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece que, *verbis*:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a 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).

Como se depreende da legislação transcrita acima, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação a critério da Autoridade Lançadora. O primeiro item a ser comprovado pelo contribuinte, segundo expressa disposição legal (*pagamentos efetuados*), é exatamente o pagamento das despesas médicas.

Comumente é aceito, para comprovar o pagamento das despesas médicas, o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, ou a Nota Fiscal, se por pessoa jurídica. No entanto, é lícito à Autoridade exigir, a seu critério, outros elementos de provas adicionais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento.

O sujeito passivo em sua impugnação anexa recibos médicos para comprovar o efetivo pagamento.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. 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.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para a impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de

comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Ressalte-se que, para se gozar de dedução pleiteada com base em despesas médicas não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço.

Por outro lado, é equivocado entender-se que o inciso III do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do art. 80 do RIR/1999, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento.

No presente caso, a Autoridade glosou as despesas médicas por falta de comprovação do efetivo pagamento, que corresponde ao primeiro requisito legal para a aceitação de uma dedução de despesa médica.

Fundamentado o lançamento na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas deduzidas na declaração, para ter direito às respectivas deduções, não basta à contribuinte apresentar simples recibos e/ou declarações dos profissionais, cabendo sim, quando questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva, a vinculação da prestação do serviço médico com o pagamento (desembolso) efetivamente realizado.

Cabe, portanto, ao beneficiário dos recibos provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores constantes nos comprovantes, bem assim a época em que os serviços foram prestados, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

É oportuno citar ainda as disposições do art. 333 do Código de Processo Civil, nos seguintes termos:

Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e ele não a faz, porque não pode ou não quer, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

No caso, a contribuinte poderia ter feito a comprovação do pagamento das despesas mediante apresentação de documentos tais como cheques, saques, transferências e/ou extratos bancários, etc, que fossem capazes de vincular os recibos apresentados aos dispêndios efetuados com os respectivos pagamentos pelos serviços prestados, mas não o fez.

É pertinente aqui transcrever o disposto no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.” (grifei).

Logo, concluo que não estão comprovadas as despesas médicas glosadas.

Assim, proponho *a manutenção da decisão recorrida, neste tópico*, pelos seus próprios fundamentos.

Da Solicitação de Diligência

Quanto ao pedido para que o feito seja convertido em diligência pelo interessado, relativamente à comprovação dos dispêndios médicos, esclarecemos que, no caso das deduções fiscais, a legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, ***enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.***(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Desta forma, com base no artigo 18 do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito, ***nego*** o pedido de diligência.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, ***quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis***, observando o disposto no art. 28, in fine.

Conclusão

Por todo o exposto, entendo que o interessado logra êxito somente em comprovar a regularidade de sua dedução a título de previdência privada e Fapi.

Nestes termos, ***conheço*** do Recurso Voluntário, e, no ***mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL*** para restabelecer a sua dedução com previdência privada e Fapi.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 9 do Acórdão n.º 2001-005.982 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10830.001934/2010-20