



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



**Processo nº** 10166.720046/2008-75  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-005.572 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 21 de março de 2023  
**Recorrente** ANTÔNIO DE MORAES MESPLE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei.

ARGUMENTOS DE DEFESA. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

O efeito devolutivo do recurso somente diz respeito ao que foi decidido em instância anterior e, por conseguinte, passível de ser revisto, porém o que não foi sequer impugnado, não pode ser objeto de apreciação em sede de recurso voluntário.

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 COM INSTRUÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Somente poderão ser deduzidos a título de despesas com instrução os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas em relação à glosa sobre despesas com instrução e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(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 contribuinte qualificado foi emitida notificação de lançamento de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, em 14 de julho de 2008, referente ao exercício 2005, ano-calendário de 2004, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário conforme demonstrativo abaixo (em Reais):

Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar	455,67
Multa de Ofício –75% (passível de redução)	341,75
Juros de Mora – calculados até 31/07/2008	199,17
Imposto de Renda Pessoa Física	0,00
Multa de Mora (não passível de redução)	0,00
Juros de Mora – calculados até 31/07/2008	0,00
<b>Total do crédito tributário apurado</b>	<b>996,59</b>

Decorre tal lançamento de revisão procedida em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, quando constatadas as seguintes infrações:

### **Dedução Indevida de Despesas Médicas.**

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu a intimação, sendo glosado o valor de R\$ 15.113,68, deduzido indevidamente a título de despesas médicas, por falta de comprovação;

### **Dedução Indevida de Despesas com Instrução**

Redução indevida da base de cálculo com despesas com instrução no valor de R\$ 1.160,90 pleiteadas indevidamente, por falta de comprovação por parte do contribuinte, regularmente intimado.

Os enquadramentos legais encontram-se às páginas 2,3 e 5 da Notificação de Lançamento.

Em 10 de setembro de 2008, apresentou impugnação ao lançamento alegando, em síntese, que para melhor desempenho de suas atividades na carreira diplomática tornou-se sócio do Instituto de Relações Internacionais – IFRI, instituição privada de alto conceito no campo de estudo das relações internacionais;

Além de publicar revista trimestralmente, o Instituto organiza regularmente seminários, cursos de formação e palestras, sendo a Embaixada do Brasil em Paris filiada há quase uma década ao IFRI.

Considerando que a legislação do imposto de renda pessoa física prevê o abatimento de despesas próprias efetuadas com instrução, lançou, a esse título, o valor equivalente em moeda nacional, ao montante de sua contribuição anual ao IFRI, apresentado, ainda, gastos realizados com aquisição de livros sobre temas relacionados a sua atividade profissional.

Ante todo o exposto, entendendo demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer seja acolhida a presente impugnação e cancelado o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

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: 2005

DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Todas as deduções permitidas para apuração do imposto de renda esta sujeitas à comprovação ou justificação.

IMPUGNAÇÃO PARCIAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Os valores correspondentes sujeitam-se à imediata cobrança, não sendo, pois, objeto de análise desse julgamento administrativo.

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/05/2009, o sujeito passivo interpôs, em 15/06/2009, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) as despesas médicas estão comprovadas pelos documentos juntados aos autos
- b) a autenticidade dos documentos e a veracidade dos fatos podem ser comprovadas em diligência

É o relatório.

## Voto

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

### *Da Admissibilidade*

O recurso é tempestivo, porém, ao analisar os demais pressupostos de admissibilidade, *entendo que somente pode ser conhecido parcialmente.*

### *Da Matéria Não Impugnada*

Em sua peça inicial o interessado apenas insurgiu-se contrariamente à infração de glosa sobre despesas com instrução (e-fls. 3), in verbis:

Na legislação sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física, referente ao exercício de 2004, havia previsão de abatimento das despesas efetuadas com a instrução própria do contribuinte. De igual maneira, podiam ser deduzidos, sob tal rubrica, gastos com literatura técnica especializada.

Tendo isso em vista, lançou o Requerente, a título de despesa com sua própria instrução, o valor equivalente, em moeda nacional, ao montante de sua contribuição anual ao IFRI (cf a tradução juramentada do recibo, em anexo). Arrolou, ainda, alguns dos gastos que realizou com a aquisição de livros sobre temas relacionados à sua atividade profissional (vide as notas fiscais em anexo).

Relativamente a glosa *sobre despesas médicas, nada argumentou ou apresentou qualquer documento probatório*.

O julgamento anterior registrou expressamente em seu acórdão e considerou como não impugnada esta matéria (e-fls. 36), como segue:

Primeiramente, ressalta-se que o contribuinte *não se manifesta quanto à infração glosa de despesas médicas*. Desta forma, conforme previsto no art. 17 do Decreto n.º 70.23572, *considera-se não impugnada a matéria que não foi expressamente contestada*, razão pela qual mantém-se o lançamento da referida glosa.

Vê-se, portanto, que o contribuinte não apresentou, em sede impugnatória, motivos de fato ou direito contra aquela infração, condição esta imprescindível para a instauração da lide administrativa, conforme dispõe o inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

...

Por seu turno, o artigo 17 do mesmo diploma legal é no sentido de *que será considerada não impugnada* a matéria que não tenha sido objeto de contestação quando da apresentação da peça impugnatória:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Acrescentamos que o art. 141 do Código de Processo Civil, norma de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, estabelece que julgadores devem decidir nos limites da lide, sendo-lhes defeso conhecer de questões cuja lei exige iniciativa do litigante, *in verbis*:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

#### ***Da Inovação em Sede de Recurso Voluntário***

Como visto, em sua peça inicial o interessado somente impugnou as glosas relativas às despesas com instrução própria (e-fls. 2/3).

Agora em sede de recurso voluntário o recorrente contesta a infração sobre despesas médicas aplicada (e-fls. 38) e apresenta documentos probatórios dos dispêndios (e-fls. 49/57).

Assim, entendo que o sujeito passivo introduziu teses de defesa inéditas, que não foram ofertadas à apreciação do julgador de primeira instância, *tendo operado, in casu, a preclusão consumativa* prevista nos art. 15, 16, III e 17, todos do Decreto n.º 70.235/1972.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante

Este entendimento está plenamente alinhado ao pensamento dos eminentes doutrinadores Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrada Nery, segundo os quais, o interessado deve alegar ***toda a matéria de defesa na impugnação***, sob pena de não mais poder fazê-lo em momento posterior em face do fenômeno processual da ***preclusão consumativa***:

(...) o réu deve alegar, na contestação, todas as defesas que tiver contra o pedido do autor, ainda que sejam incompatíveis entre si, pois, na eventualidade de o juiz não acolher uma delas, passa a examinar a outra. **Caso o réu não alegue, na contestação, tudo o que poderia, terá havido preclusão consumativa, estando impedido de deduzir qualquer outra matéria de defesa depois da contestação, salvo o disposto no CPC 342. A oportunidade, o momento processual em que pode defender-se, é a contestação.**

Assim, voto por ***não conhecer do recurso voluntário as alegações contra a glosa sobre despesas médicas.***

#### ***Da Matéria em Julgamento***

A matéria constante na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas com instrução, no valor de R\$ 1.160,90.***

#### ***Do Mérito***

#### ***Das Glosas sobre Despesas com Instrução***

Inicialmente, 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**

Uma vez que não consta nos autos a ciência do Auto, considera-se ocorrido o fato na data da entrega da impugnação (Nota/COSIT/Assessoria/n.º 423/94, item 3). Logo, a impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 1972 e dela toma-se conhecimento para apreciar as razões de defesa.

Primeiramente, ressalta-se que o contribuinte não se manifesta quanto à infração glosa de despesas médicas. Desta forma, conforme previsto no art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não foi expressamente contestada, razão pela qual mantém-se o lançamento da referida glosa.

Em sede de impugnação o contribuinte contesta glosa de dedução de despesas com instrução próprias declaradas.

Consoante disposição legal, poderão ser deduzidos, nas declarações de rendimentos, os pagamentos efetuados com dependentes junto a estabelecimentos de ensino relativamente à educação infantil (creche e educação pré-escolar), de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.998,00, na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2005 (arts. 1º e 8º, II, “b”, da Lei n.º 9.250, de 1995).

A instrução Normativa n.º 15, de 06 de fevereiro de 2001, assim dispõe sobre a dedutibilidade de despesas com instrução:

Art. 40. Não se enquadram no conceito de despesas de instrução:

I - as despesas com uniforme, material e transporte escolar, as relativas à elaboração de dissertação de mestrado ou tese de doutorado, contratação de estagiários, computação eletrônica de dados, papel, xerox, datilografia, tradução de textos, impressão de questionários e de tese elaborada, gastos postais e de viagem;

II - as despesas com aquisição de enciclopédias, livros, revistas e jornais; (grifo nosso)

III - o pagamento de aulas de música, dança, natação, ginástica, tênis, pilotagem, dicção, corte e costura, informática e assemelhados;

IV - o pagamento de cursos preparatórios para concursos ou vestibulares;

V - o pagamento de aulas de idiomas estrangeiros;

VI - os pagamentos feitos a entidades que tenham por objetivo a criação e a educação de menores desvalidos e abandonados;

VII - as contribuições pagas às Associações de Pais e Mestres e às associações voltadas para a educação.

Art. 41. Considera-se instituição de ensino aquela regularmente autorizada, pelo Poder Público, a ministrar educação básica – educação infantil, ensino fundamental e ensino médio – e educação superior, nos termos da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996. (grifo nosso)

§ 1º Educação infantil, primeira etapa da educação básica, é aquela que precede o ensino fundamental obrigatório, oferecida em creches ou entidades equivalentes e pré-

escolas, compreendendo a educação de menores na faixa etária de zero a seis anos de idade.

§ 2º Ensino fundamental é aquele, obrigatório, que precede o ensino médio e tem duração mínima de oito anos.

§ 3º Ensino médio é a etapa final da educação básica e tem duração mínima de três anos.

§ 4º A educação superior abrange os seguintes cursos e programas:

I - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

II - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, bem assim cursos de especialização abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino.

§ 5º A educação profissional compreende os seguintes níveis:

I - técnico, destinado a proporcionar habilitação profissional a alunos matriculados ou egressos de ensino médio, e cuja titulação pressupõe a conclusão da educação básica de 11 anos;

II - tecnológico, corresponde a cursos de nível superior na área tecnológica, destinados a egressos do ensino médio e técnico.

Art. 42. As quantias remetidas ao exterior, para pagamento de despesas com matrícula e mensalidades escolares, podem ser deduzidas a título de despesas de instrução, desde que preenchidas as condições previstas nos artigos anteriores. (grifo nosso)

§ 1º Os gastos com passagens e estadas feitos pelo contribuinte, com ele próprio ou com seus dependentes, a fim de estudar no exterior, não podem ser deduzidos como despesas de instrução.

§ 2º O imposto eventualmente retido sobre a remessa, no caso do parágrafo anterior, não pode ser compensado na declaração de rendimentos.

Na situação presente e conforme análise da documentação trazida aos autos, verifica-se que o pagamento constante recibo de fl. 4, emitido pelo IFRI – Instituto Francês das Relações Internacionais, não se enquadra com despesa dedutível com instrução, motivo pelo qual se mantém a glosa.

Os gastos relativos a compra de livros, notas fiscais e recibos de fls. 3 a 7, também são indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

Posto isto e tudo mais que consta dos autos, **VOTO** pela procedência do lançamento, consubstanciado na notificação de lançamento.

Assim, desde já, proponho *a manutenção da decisão recorrida* pelos seus próprios fundamentos.

**Conclusão**

Por todo o exposto, *voto pela manutenção integral do lançamento.*

Nestes termos, *conheço parcialmente* do Recurso Voluntário, apenas a parte relativa à glosa sobre despesas com instrução, e, no *mérito*, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 8 do Acórdão n.º 2001-005.572 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10166.720046/2008-75