



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



**Processo nº** 17933.720316/2014-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-002.012 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2020  
**Recorrente** DANILO JOSE VIEIRA DA SILVA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

PAF. NOVO RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

Não pode ser conhecido novo recurso oferecido pelo contribuinte quando outro recurso já foi anteriormente interposto, em razão de preclusão consumativa.

IRPF. DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução das despesas a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentária são condicionadas a que os pagamentos sejam devidamente demonstrados, com documentação hábil e idônea que atenda aos requisitos legais.

A falta de comprovação dos dispêndios, quando solicitado, autoriza à autoridade fiscal glosar a dedução de despesas declaradas, uma vez que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, que poderá promover as respectivas glosas sem a audiência do contribuinte.

IRPF. DEDUÇÃO. PENSÃO ALIMENTÍCIA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM DECISÃO OU ACORDO JUDICIAL HOMOLOGADO OU ESCRITURA PÚBLICA. CUMPRIMENTO DE REQUISITO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE

Podem ser deduzidos na declaração do imposto de renda os pagamentos realizados a título de pensão alimentícia, se comprovado que os pagamentos efetuados decorrem de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, ou escritura pública, e que atendam aos requisitos para dedutibilidade dos valores pagos.

Mantém-se a glosa das despesas declaradas quando não restar comprovados os requisitos legais para a respectiva dedutibilidade.

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS DE DEPENDENTES, COM INSTRUÇÃO E PREVIDÊNCIA PRIVADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

As despesas com dependentes, com instrução própria e dos dependentes e com previdência privada são dedutíveis na apuração do imposto de renda, quando comprovados os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

Mantém-se a glosa das despesas declaradas quando não restar comprovados os requisitos legais para as respectivas dedutibilidades.

#### PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Gonçalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Presidente), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Wilderson Botto.

## Relatório

### Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de exigência de IRPF apurada no ano-calendário de 2011, exercício de 2012, no valor de R\$ 36.722,37, já acrescido de juros de mora e multa de ofício, em razão da dedução indevida de previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 6.089,01, da dedução indevida com dependentes, no valor de R\$ 1.889,64, da dedução indevida com despesa de instrução, no valor de R\$ 1.716,00, da dedução indevida de pensão alimentícia judicial e/ou por escritura pública, no valor de R\$ 12.000,00, da dedução indevida de livro-caixa, no valor de R\$ 2.623,08, e da dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 46.049,52, conforme se depreende da notificação de lançamento constante dos autos, importando na apuração do imposto de renda suplementar no valor R\$ 19.350,99 (fls. 65/74).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 12-103.868, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - DRJ/RJO (fls. 82/90):

Trata-se de impugnação apresentada pelo Interessado contra lançamento de ofício formalizado na Notificação de Lançamento de fls. 64 a 75, que apurou **imposto suplementar de R\$ 19.350,99**.

O lançamento decorreu de procedimento de revisão interna da declaração de ajuste anual apresentada, relativa ao exercício 2012, ano-calendário 2011, em que foram apuradas as seguintes infrações:

- 1) **dedução indevida de previdência privada e Fapi**, no valor de R\$ 6.089,01;
- 2) **dedução indevida com dependentes**, no valor de R\$ 1.889,64;
- 3) **dedução indevida com despesa de instrução**, no valor de R\$ 1.716,00;
- 4) **dedução indevida de pensão alimentícia judicial e/ou por escritura pública**, no valor de R\$ 12.000,00;
- 5) **dedução indevida de Livro-Caixa**, no valor de R\$ 2.623,08;
- 6) **dedução indevida de despesas médicas**, no valor de R\$ 46.049,52.

Cientificado da notificação de lançamento em 12/03/2014 (fl. 76), o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 2 e 3 em 11/04/2014, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

- 1) o montante de contribuição à previdência privada de R\$ 6.089,01 não ultrapassa 12% dos rendimentos tributáveis, fazendo o Interessado jus aos valores pagos à APLUG (R\$ 1.410,93), Brasilprev (R\$ 3.840,00), Porto Seguro Cia de Seguros Gerais (R\$ 838,08);
- 2) é indevida a glosa de Marina Estéfany Vieira Campos, no valor de R\$ 1.889,64, tratando-se de sua filha legítima, conforme certidão de nascimento;
- 3) a despesa com instrução, no valor de R\$ 1.716,00, refere-se a sua filha Marina Esthefany Vieira Campos;
- 4) a pensão alimentícia judicial foi paga à mãe de seu filho, Rosângela Aparecida Campos Andrade;
- 5) o Interessado questiona parte da glosa de livro caixa (R\$ 1.616,51), solicitando a dedução das despesas de telefone celulares Vivo;
- 6) as despesas médicas de R\$ 42.230,71 são relativas ao próprio Contribuinte, tendo sido pagas com dinheiro em espécie ou cheques de terceiros;
- 7) deve ser desconsiderado o plano de saúde Unimed da mãe do Interessado.

Em 28/09/2018, o presente processo foi encaminhado à DRJ/RJO (fl. 81).

### **Acórdão de Primeira Instância**

Ao apreciar o feito, a DRJ/RJO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário em litígio.

### **Recurso Voluntário**

Cientificado da decisão, em 21/12/2018 (sexta-feira, remetendo a contagem do prazo inicial para o 1º dia útil com expediente normal na RFB, ou seja, 26/12/2018) (fls. 97/98), o contribuinte, por procurador habilitado, em 24/01/2019, interpôs recurso voluntário assinado digitalmente (fls. 101/102), trazendo os seguintes argumentos, a seguir brevemente sintetizados:

Dos Fatos e Direitos

#### **Glosa das despesas médicas (R\$ 42.230,71).**

Não é plausível ao Fisco "obrigar" a forma de pagamento do usuário de tais serviços, invertendo o ônus da prova. A aplicação desse entendimento fiscal não encontra respaldo nenhum nos códigos civil ou tributário, se mostrando uma clara arbitrariedade. Nesse sentido são vários os julgados no judiciário, deixando bem claro a necessidade de comprovação de fraude para que sejam glosados recibos apresentados de forma regular e em observância com a legalidade.

Cita jurisprudência do TRF4.

**2. Glosa da dedução de dependente (R\$ 1.889,64), instrução (R\$ 1.716,00) e da pensão alimentícia (R\$ 12.000,00)**

Conforme certidão de nascimento anexada ao processo, Marina Estéfany Vieira Campos é de fato filha do contribuinte que, portanto, faz jus a dedução de dependente, bem como, das despesas com educação e sua pensão é possível por se tratar de guarda compartilhada.

Em atendimento aos princípios do direito de família a pensão é devida para que amenize a diferença de financeira entre os dois cônjuges e a criança não sofra ainda mais durante a criação.

Só foi solicitado à dedução do valor fixo que repassado a mãe Rosângela Aparecida Campos Andrade, sendo as despesas totais muito superiores ao valor deduzido.

Todos os recibos foram anexados em fase anterior desse processo.

**3. Glosa da dedução referente a previdência privada (R\$ 6.089,01)**

Certo de que fiz as deduções de acordo com a legislação e dentro do limite dos 12% do rendimento anual **informo que irei anexar posteriormente os extratos das previdências informadas** (APLUG, BrasilPrev e porto seguro) num prazo máximo de 30 dias após a apresentação desse recurso, por motivo de falta de tempo hábil para conseguir os mesmos.

**4. Glosa do livro caixa (R\$ 1.615,51)**

**Reconheço razão ao fisco para glosa do valor referente às despesas com telefonia, por falta de respaldo na legislação**, apesar de entender que é instrumento de trabalho os serviços de telefonia.

Requer, ao final, o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Em 15/02/2019, o contribuinte apresentou novo recurso voluntário, assinado digitalmente por seu procurador habilitado (fls. 106/107), trazendo basicamente as mesmas alegações lançadas no recurso anterior, agora por meio dos seguintes tópicos:

Dos Fatos e Direitos

1. Glosa das despesas médicas (R\$ 34.771,86)
2. Glosa da dedução de pensão alimentícia (R\$ 12.000,00)
3. Glosa da dedução referente a previdência privada (R\$ 1.835,53)

Requer, ao final, o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

**Admissibilidade**

Inicialmente, cabe manifestar sobre a dupla interposição recursal intentada.

Com em relação ao segundo recurso interposto em 15/02/2019 (fls. 106/107), ocorreu a **preclusão consumativa**, porquanto não é admitido a repetição da prática de atos já

validamente praticados, visto que, com a apresentação do recurso anterior se **exauriu a faculdade de recorrer**. Noutras lavras, o Recorrente já tinha regularmente exercido o direito de impugnar a decisão de piso. E, uma vez consumado esse direito, uma nova interposição recursal contra a mesma decisão encontra obstáculo no instituto da preclusão.

Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO EM DUPLICIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA POR OCASIÃO DA INTERPOSIÇÃO DO PRIMEIRO RECURSO, IMPOSSIBILITANDO A REPETIÇÃO DO ATO. POSTERIOR APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE DESISTÊNCIA QUANTO AO PRIMEIRO RECURSO, PARA QUE APENAS O SEGUNDO TENHA TRÂNSITO. ATO IRRETRATÁVEL. HOMOLOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DE AMBOS OS RECURSOS INTERPOSTOS, UM PELA DESISTÊNCIA, OUTRO PELA PRECLUSÃO. - Com a interposição do recurso especial, ainda que antes de esgotado o prazo legal, há a preclusão consumativa do ato. Não é possível, nesse contexto, a apresentação de novo recurso pela parte. - A desistência apresentada quanto ao primeiro recurso especial, ainda que com a intenção de que seja apreciado o segundo, não tem o condão de afastar a preclusão consumativa. Tal desistência, que é ato irretratável, deve ser homologada sem consequências para o segundo recurso. Como consequência, nenhuma das duas impugnações poderá ser apreciada. Recursos não conhecidos. (REsp 1.009.485/RS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, Terceira Turma, DJe 14/12/2009)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PRECLUSÃO. - Havendo expressa desistência anterior dos agravantes de recorrer de uma decisão, não podem, posteriormente, interpor novo recurso discutindo a mesma matéria apenas porque houve novo julgamento de embargos de declaração interpostos pela parte contrária, mas que foram rejeitados, sem alteração, portanto, do conteúdo da decisão primitiva. - Questão preclusa. Recurso não provido. (AgRg nos EDcl nos EDcl no REsp 651.931/SC, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, Terceira Turma, DJ 2/10/2006)

Assim, uma vez praticado o ato processual, não mais é possível promover sua correção ou mesmo repeti-lo, porquanto já consumado, calhando aqui a perda da faculdade processual. Logo, como consequência, e reportando à realidade dos autos, cabe apenas a apreciação do primeiro recurso, em face da ocorrência da preclusão operada.

A par dos fatos, tem-se que o primeiro recurso interposto (fls. 101/102) é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

### **Preliminares**

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

### **Mérito**

**Das glosas mantidas sobre as despesas médicas, de dependentes, com instrução, pensão alimentícia e previdência privada/Fapi declaradas:**

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/RJO, que manteve a glosa das despesas de dependentes (R\$ 1.889,64), com instrução (R\$ 1.716,00), pensão alimentícia (R\$ 12.000,00), médicas (R\$ 42.230,71) e previdência privada (R\$ 6.089,01) declaradas, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise dos documentos

constantes dos autos, ancorados nas razões suscitadas na peça recursal, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas na DAA/2012.

Em decorrência, como não houve irresignação em relação à glosa remanescente da despesa de livro-caixa (R\$ 1.616,51), **tornou-se definitiva a decisão no particular**, importando na manutenção da autuação em relação ao ponto ora incontroverso.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados aos autos, aliado aos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 82/90) e atendo-se às informações contidas na notificação de lançamento (fls. 65/74), não há como prosperar a pretensão recursal.

Da análise dos autos pode-se constatar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as aludidas despesas declaradas, não tendo sido comprovado ou demonstrado pelo Recorrente o cumprimento dos requisitos legais a motivar as respectivas deduções e nem comprovado o efetivo pagamento em relação às despesas médicas, tudo consubstanciado nos arts. 4º, II, 8º, II e § 2º, 35, III e § 3º da Lei nº 9.250/95, e art. 73 do RIR/99. Vale salientar, que o art. 73, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, no que tange os efetivos pagamentos e a verossimilhança dos dados declarados, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas.

Ademais, não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade suscitada. Conclui-se, portanto, que a comprovação do cumprimento e enquadramento nos requisitos legais ou do efetivo dispêndio dos serviços declarados, quando exigidos e não apresentados, além de vulnerar a legislação de regência, autoriza a glosa da dedução e a consequente tributação dos valores correspondentes.

A própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre os fatos imputados**.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado de piso – com especial destaque para ausência de comprovação dos dispêndios com previdência privada e com despesas médicas – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que **adoto como razão de decidir** os fundamentos lançados no voto condutor (fls. 84/89), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF:

Da dedução indevida de previdência privada e Fapi

O Impugnante defende que o montante de contribuição à previdência privada de R\$ 6.089,01 não ultrapassa 12% dos rendimentos tributáveis, fazendo o Interessado jus aos valores pagos à APLUG (R\$ 1.410,93), Brasilprev (R\$ 3.840,00), Porto Seguro Cia de Seguros Gerais (R\$ 838,08). A Fiscalização glosou a dedução desses pagamentos por falta de comprovação.

De fato, nos autos não constam comprovantes da dedução de previdência privada pleiteada pelo Interessado, cabendo manter-se a glosa de R\$ 6.089,01.

#### Da dedução indevida de dependente

No que tange à dedução indevida de dependentes, é oportuno observar o que determina a legislação tributária no art. 35, caput, incisos e parágrafos, da Lei nº 9.250, de 1995, abaixo transcritos:

"Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

(...)

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

(...)

§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

(...)."

A Fiscalização glosou a dependente Marina Sthéfany Vieira Campos, por falta de apresentação da certidão de nascimento.

À fl. 17 dos autos consta a certidão de nascimento de Marina Sthéfany Vieira Campos, filha do Contribuinte com Rosângela Aparecida Campos Andrade. É importante ressaltar que o Interessado declara pagar pensão alimentícia à mãe de Marina Sthéfany Vieira Campos.

Não obstante a demonstração de que o Interessado é o pai de Marina Sthéfany Vieira Campos, **a condição de “filha de pais separados” impõe seja comprovada a guarda judicial, consoante se extrai da leitura do art. 35, §3º, da Lei nº 9.250/95.**

(...)

No presente caso **não foi apresentada prova de que o Interessado detinha a guarda judicial de sua filha Marina Sthéfany Vieira Campos no ano-calendário de 2011**, cabendo manter-se, integralmente, a glosa de dependente no valor de R\$ 1.889,64.

#### Da dedução indevida de despesas com instrução

O Impugnante trouxe aos autos o recibo de despesas com instrução de sua filha Marina Sthéfany Vieira Campos (fl. 36).

Contudo, **não comprovada a condição de dependente de Marina Sthéfany Vieira Campos**, cumpre manter-se a glosa de despesas com instrução relativa a mesma, no valor de R\$ 1.716,00.

#### Da dedução indevida de pensão alimentícia judicial e/ou por escritura pública

A dedução relativa a pagamento de pensão alimentícia encontra-se prevista no inciso II do caput do art. 4º, bem como na alínea “f” do inciso II do caput do art. 8º, ambos da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcritos: (...)

São, portanto, requisitos para a dedutibilidade: a) que o pagamento tenha a natureza de alimentos; b) que sejam fixados em decorrência das normas do Direito de Família; e **c) que seu pagamento decorra do cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.**

Ressalte-se, assim, que valores entregues **em virtude de liberalidade** pelos pais a seus filhos ou ex-cônjuges não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda. Conforme dito, os valores dedutíveis são somente aqueles pagos a título de pensão alimentícia em face das normas do direito de família, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

No presente caso, o Interessado **não apresentou decisão judicial ou escritura pública determinando o pagamento de pensão alimentícia a Rosângela Aparecida Campos**

**Andrade**, não podendo fazer jus à dedução do valor de R\$ 12.000,00 a título de pensão alimentícia judicial.

#### **Da dedução indevida de despesas médicas**

No que tange à dedução de despesas médicas, o art. 8º, inciso II, e §2º da Lei nº 9.250, de 1995, estabelecem os preceitos abaixo: (...)

O Interessado foi regularmente intimado a comprovar o **efetivo pagamento das despesas médicas declaradas (fl. 82) e nada trouxe para esse fim**, limitando-se a dizer em sua impugnação que os pagamentos se deram em dinheiro em espécie ou por meio de cheques de terceiros.

(...)

Diante da **falta de comprovação dos pagamentos**, cumpre manter-se integralmente a glosa de despesas médicas apontada na notificação de lançamento de fls. 64 a 75.

Destarte, uma vez desatendidos os requisitos para dedutibilidade e à mingua de comprovação dos dispêndios realizados, mesmo que nesta seara recursal, correta é manutenção da atuação, tudo em sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho as glosas operadas – por falta de cumprimento dos requisitos contidos nos arts. 4º, II, 8º, II e § 2º, 35, III e § 3º da Lei nº 9.250/95, e justificação consistente, nos termos do art. 73 do RIR/99 – que importaram no imposto suplementar no valor de R\$ 19.350,99, mais acréscimos legais.

Pertinente salientar, que o lançamento fiscal rege-se por expressa determinação legal, sendo, portanto, a atividade fiscal vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional, na exata dicção do art. 142, caput e parágrafo único, do CTN. O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, competindo à fiscalização constituir o crédito tributário e calcular a exigência de acordo com a lei vigente à época dos fatos.

Por fim, em relação ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

#### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso, nos termos do voto em epígrafe, para manter o lançamento e as alterações realizadas na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2011, exercício 2012.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto