



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



**Processo nº** 10166.727512/2013-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1001-003.173 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2024  
**Recorrente** ELIANE MARIA SPINDOLA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS DE INSTRUÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Na esteira dos preceitos da legislação de regência, notadamente artigo 73 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda, todas as despesas dedutíveis lançadas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, sob pena da respectiva glosa e lançamento de imposto suplementar, o que se vislumbra na hipótese dos autos, impondo seja mantida a exigência fiscal.

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)

Rafael Zedral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rafael Zedral, José Roberto Adelino da Silva, Roney Sandro Freire Corrêa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## **Relatório**

ELIANE MARIA SPINDOLA, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrada Notificação de Lançamento, em 27/08/2013 (e-fl. 28), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF Suplementar, decorrente de glosas de deduções indevidas de

despesas de instrução, em relação ao ano-calendário 2010, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 05/07, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, a contribuinte interpôs impugnação, de e-fl. 03, a qual fora julgada improcedente pela 7ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 02-61.400, de 29 de outubro de 2014, de e-fls. 37/39, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. GASTOS NÃO DEDUTÍVEIS. CURSOS PREPARATÓRIOS. INSTITUIÇÃO DE ENSINO.

Inexiste previsão legal para a dedução de gastos tidos com cursos preparatórios para concursos.

Para se fazer jus à dedução com instrução, os pagamentos devem ser efetuados somente a estabelecimentos de ensino regularmente autorizados pelo poder público a ministrar educação básica - educação infantil, ensino fundamental e ensino médio - e educação superior.

Impugnação Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fl. 47, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a decisão recorrida, a qual manteve a procedência da exigência fiscal, trazendo à colação documentos/alegações que entende passíveis de comprovar as deduções glosadas.

Em defesa de sua pretensão, assevera que o curso objeto da demanda fora formalizado em *contrato de prestação de serviços na área de ensino, firmado com LFG Business e Participações Ltda. e TCS Suport Consultoria Treinamento e Sistemas Ltda., para a transmissão, via satélite, do curso de pós-graduação em Direito e Processo do Trabalho, ministrado pela Universidade Anhanguera Educacional S.A., credenciada pelo Decreto de 08 de dezembro de 1996, c/c Portaria SESu/MEC nº 879/2008, credenciada para Educação a Distância pela Portaria MEC nº 4069, de 29.11.2005, com início no segundo semestre de 2010, demonstrando, assim, a capacidade da sociedade empresária como instituição de ensino superior.*

Colaciona ao processo nesta oportunidade cópia do Certificado de conclusão do curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito e Processo do Trabalho, emitido pela Universidade Anhanguera – Uniderp, o que comprova, igualmente, o pagamento das parcelas pactuadas para a conclusão do curso de Pós-Graduação.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva da peça recursal, como já robustamente demonstrado nos autos, a contribuinte deduziu de seu imposto de renda as despesas com instrução suportadas no decorrer do ano-calendário sob análise. Uma vez intimada a comprovar a efetividade e pagamento de tais deduções, o autuado apresentou documentação que, no entendimento da fiscalização, não observa os requisitos legais para tanto, ensejando as respectivas glosas e a lavratura da presente notificação de lançamento, senão vejamos:

“[...]”

## **DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL**

### **Dedução Indevida com Despesa de Instrução.**

Glosa do valor de R\$ \*\*\*\*\*2.700,00, indevidamente deduzido a título de Despesas com Instrução, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Glosa com despesa de instrução (LFG REDE DE ENSINO LUIZ FLAVIO GOMES), tendo em vista que a contribuinte, devidamente intimada, não apresentou comprovação da despesa declarada.

[...]”

Devidamente cientificada da Notificação de Lançamento, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora rechaçada pela autoridade julgadora de primeira instância, mantendo integralmente o crédito tributário.

Ainda inconformada com a exigência fiscal, corroborada pela autoridade recorrida, a contribuinte interpôs recurso voluntário pretendendo a reforma do Acórdão recorrido, trazendo à colação documentos/alegações que entende passíveis de restabelecer as despesas glosadas.

A corroborar sua pretensão, assevera que o curso objeto da demanda decorre de contrato de prestação de serviços na área de ensino, firmado com LFG Business e Participações Ltda. E TCS Suport Consultoria Treinamento e Sistemas Ltda., para a transmissão, via satélite,

do curso de pós-graduação em Direito e Processo do Trabalho, ministrado pela Universidade Anhanguera Educacional S.A., credenciada pelo Decreto de 08 de dezembro de 1996, c/c Portaria SESu/MEC n.º 879/2008, credenciada para Educação a Distância pela Portaria MEC n.º 4069, de 29.11.2005, com início no segundo semestre de 2010, demonstrando, assim, a capacidade da sociedade empresária como instituição de ensino superior.

Colaciona ao processo nesta oportunidade cópia do Certificado de conclusão do curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito e Processo do Trabalho, emitido pela Universidade Anhanguera – Uniderp, o que comprova, igualmente, o pagamento das parcelas pactuadas para a conclusão do curso de Pós-Graduação.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época dos fatos geradores, que assim prescrevem:

“Lei n.º 9.250/1995

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

[...]

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, 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 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: (Redação dada pela Lei n.º 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001)

[...]

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;

§ 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;”

“Decreto n.º 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

**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).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, §5º).

[...]

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;

[...]”

Na hipótese vertente, sinteticamente, remanesce em discussão nesta instância recursal a despesa de instrução incorrida pela contribuinte, admitida pelas autoridades fazendárias pretéritas como curso preparatório para concurso público e, portanto, fora do campo de incidência da norma isentiva pretendida, consoante restou devidamente demonstrado no Acórdão recorrido, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]

Relativamente às despesas com instrução, para o ano-calendário 2010, deve-se considerar que para a apuração da base de cálculo do imposto devido poderão ser deduzidos, nas declarações de rendimentos, os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação infantil (creche e pré-escolas), ao ensino fundamental, ao ensino médio, à educação superior (graduação e pós-graduação, seja mestrado, doutorado ou especialização), à educação profissional (ensino técnico ou tecnológico) do contribuinte e de seus dependentes, **até o limite anual individual de**

**R\$ 2.830,84** (Lei 9.250/1995, art. 8º, inc. II, alínea b; com redação dada pela Lei 12.469/2011).

Em relação ao documento de fls. 10, a manutenção da glosa se ampara nos argumentos adiante elencados.

Em primeiro lugar, a pessoa jurídica TCS Suport Consultoria, Treinamento e Sistemas Ltda., CNPJ nº 01.801.443/0001-44, não é instituição de ensino, pois, nos termos do artigo 41 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, 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 nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

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 nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

[...]

§ 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.

Em consulta ao portal e-Mec, fls. 34 a 36, não foi possível localizar a mencionada sociedade empresária como instituição de ensino superior.

Em segundo lugar, a atuada não comprovou que os cheques mencionados foram compensados, de forma a demonstrar o cumprimento da obrigação contraída com o prestador de serviços.

Em terceiro lugar, os supostos pagamentos referentes ao ano-calendário 2011 (10/01/2011, 10/02/2011, 10/03/2011 e 10/04/2011) não podem ser admitidos, haja vista que a notificação de lançamento em debate se refere ao ano-base 2010.

Quanto ao documento de fls. 13, além de se aplicar os dois primeiros argumentos relacionados com o documento de fls. 10, friso que não se inclui no conceito de despesas com instrução os pagamentos efetuados com cursos preparatórios para concursos, nos termos da IN SRF nº 15, , artigo 40, IV.

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

[...]

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

Diante de todo o exposto, deve ser mantida a glosa apurada pelo fisco.

Voto por julgar a impugnação improcedente e não reconhecer o direito creditório pleiteado.

[...]”

Observe-se, que a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando

a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de comprovar o direito creditório pretendido.

A rigor, o que se constata dos autos é que existe uma grande confusão de documentos, de três pessoas jurídicas distintas, com alguns indicativos de pagamento e Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação, trazido à colação no recurso voluntário.

No entanto, essa confusão documental atinente a cursos de “Pós Direito e Processo do Trabalho”, bem como “Reta Final Analista Processual MPU”, lastreados em contrato também pouco elucidativos, acaba por tolher o eventual direito da contribuinte, eis que não oferece a segurança que o caso exige, para fins de reconhecimento das despesas de instrução pleiteadas.

Constata-se que a contribuinte sequer se dá ao trabalho de expor com minúcias todo o procedimento levado a efeito nestes cursos. Aliás, quando da impugnação já tinha condições de apresentar, igualmente, o Certificado ora acostado aos autos, mas não o fez. Dessa forma, por mais que se pretenda entender como se deram tais cursos, as provas e alegações constantes dos autos, não oferecem condições para tanto, não cabendo ao julgador imaginar circunstâncias fáticas que estão fora de sua alçada.

Ademais, tratando-se de matéria de fato, caberia ao contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantida a procedência do lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base à exigência fiscal, atraindo para si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

