



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13555.720249/2013-33
ACÓRDÃO	2201-012.969 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCELO GUSMAO PONTES BELITARDO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

DEDUÇÃO. DESPESAS DE INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE.

As despesas com instrução própria e dos dependentes, são dedutíveis na apuração do imposto de renda, quando restarem comprovados os requisitos estabelecidos na legislação de regência. Afasta-se parcialmente a glosa das despesas que o contribuinte comprova ter cumprido os requisitos exigidos, por documentação hábil e idônea.

GLOSA DE DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DESPESAS MÉDICAS.

Somente são dedutíveis as despesas médicas realizadas em conformidade com a legislação de regência e relacionadas ao tratamento do próprio contribuinte e/ou de seus dependentes declarados. O restabelecimento das deduções das despesas médicas condiciona-se à comprovação dos correspondentes pagamentos, a juízo da autoridade lançadora. Inteligência dos artigos 73 e 80 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), ônus da prova do qual se desincumbiu o Recorrente.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS REGISTRADOS EM DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (DIRF/DIRRF).

A Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte é documento hábil a fundamentar o reconhecimento de omissão de rendimentos e a consequente constituição do crédito tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar as seguintes glosas: a) dedução de despesas médicas, no montante de R\$ 16.250,00, e b) dedução de despesas com instrução no valor de R\$ 1.520,00.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Esio Kennedy Souza Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Da Notificação de Lançamento

Trata-se de Notificação de Lançamento (fls. 80/87), por meio da qual foi lançado o Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF suplementar, no valor de R\$ 7.823,04 (sete mil, oitocentos e vinte e três reais e quatro centavos), acrescido de multa de ofício e demais consectários legais, para o ano-calendário de 2008, em decorrência da constatação pela fiscalização:

- ❖ Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, no valor de R\$ 16.975,25 (dezesesseis mil, novecentos e setenta e cinco reais e vinte e cinco centavos);
- ❖ Dedução indevida de despesas com instrução, no valor de R\$ 6.704,58 (seis mil, setecentos e quatro reais e cinquenta e oito centavos), diante da ausência de comprovação;
- ❖ Dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 16.550,00 (dezesesseis mil, quinhentos e cinquenta reais).

Da Impugnação

Cientificado do lançamento tributário na data de 14/05/2013, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado às fls. 88/89, o contribuinte apresentou

Impugnação (fls. 2/3) na data de 03/06/2013 (fl. 2), por meio da qual contesta à infração apontada pela fiscalização no que tange à omissão de rendimentos, bem como apresenta documentos comprobatórios acerca das deduções informadas em sua DAA. Pugna, ao final, pelo cancelamento do lançamento tributário.

Da Decisão de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE – DRJ/FOR, em sessão realizada na data de 20/12/2019, por meio do acórdão nº 08-50.064 (fls. 207/218), julgou procedente em parte a impugnação apresentada, para afastar a glosa da dedução de despesas com instrução com a filha do contribuinte (Amanda), no valor de R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos), que restaram devidamente comprovadas pelo Sujeito Passivo, cuja ementa restou dispensada, nos termos da Portaria SRF nº 2.724/2017.

Do Recurso Voluntário

Intimado do resultado do julgamento em primeira instância na data de 17/01/2020, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 225, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 228/233), na data de 13/02/2020 (fl. 228), no qual alegou, pugnou pelo cancelamento integral do lançamento, repisando os mesmos argumentos apresentados na impugnação, e anexou documentos comprobatórios (fls. 234/270).

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado da decisão em 17/01/2020 (fl. 225) e apresentou Recurso em 13/02/2020 (fl. 228) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

O litígio recai sobre as **glosas das deduções de Despesas com Instrução e Despesas Médicas**, além da **omissão de rendimentos**.

O artigo 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, preconiza que:

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:

[...]

c) à quantia, por dependente, 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;

[...]

Com relação às **despesas com instrução** declaradas pelo contribuinte em sua DAA, para manutenção da glosa efetuada pela fiscalização, assim se pronunciou o acórdão de piso (fl. 212):

Com relação a despesa com educação de seu cônjuge, apenas foi anexado que a mesma em janeiro de 2009, concluiu curso de pós graduação, mas não restou comprovado o dispêndio.

Por fim, para a despesa com educação declarada com o próprio contribuinte, a mesma não será acatada, o pagamento constante na fl. 07, não se refere a curso de graduação ou cursos de especialização ou profissionalizantes.

Logo, restou comprovado despesas com instrução no valor de R\$ 2.592,29, continuando a glosa no valor de R\$ 4.112,29.

Em seu Recurso Voluntário, o recorrente, para comprovar as despesas com instrução declaradas em sua DAA, apresentou os seguintes documentos: **(i)** Recibo de pagamento do curso de pós-graduação de seu cônjuge (fl. 266); **(ii)** recibo no valor de R\$ 2.862,00, referente ao “curso básico de medicina integrativa” (fl. 267); **(iii)** certificado de conclusão do curso de pós-graduação e histórico escolar de seu cônjuge (fls. 268/269); e **(iv)** certificado de conclusão do curso básico de ultrassonografia realizado pelo contribuinte (fl. 270).

Primeiramente, destaco que os documentos apresentados podem ser na espécie conhecida com relativização da preclusão de sua juntada, com base no disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e §4º, uma vez que visa à complementação dos argumentos e provas já expostos em sede impugnatória.

Por meio dos documentos apresentados pelo recorrente, denota-se que houve a efetiva comprovação dos efetivos dispêndios realizados com instrução do cônjuge do contribuinte (fls. 266 e 268/269), no montante total de **R\$ 1.520,00** (um mil, quinhentos e vinte reais), referentes às parcelas mensais de R\$ 380,00 (trezentos e oitenta reais), cujos dispêndios foram realizados nos meses de Janeiro a Abril/2008, conforme extratos bancários em que constam as compensações dos cheques (fls. 53, 55, 56 e 59), o que corrobora com as informações constantes no recebido acostado junto ao Recurso Voluntário (fl. 266), portanto, no ano-calendário objeto do presente lançamento.

Entretanto, as despesas realizadas com os cursos profissionalizantes do próprio Sujeito Passivo (fls. 267 e 270), não comporta acolhimento as razões expendidas em rede de Recurso Voluntário, impondo-se a manutenção da glosa efetuada pela fiscalização. Isso porque, as despesas com os cursos realizados pelo contribuinte são indedutíveis da base de cálculo do IRPF, pois não se enquadram como cursos de pós-graduação, mas sim de aperfeiçoamento.

Acrescento, ainda, que o Manual de Perguntas e Respostas do IRPF 2025/2026, assim dispõe:

DEDUÇÕES – DESPESA COM INSTRUÇÃO

DESPESAS COM INSTRUÇÃO - DEDUÇÃO

400 — Podem ser deduzidas as despesas efetuadas com instrução?

Sim. São dedutíveis os pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes relacionados na declaração, inclusive de alimentandos, em decorrência de cumprimento de decisão judicial, acordo homologado judicialmente ou de escritura pública, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente:

1. à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas;
2. ao ensino fundamental;
3. ao ensino médio;

4. à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização);

5. à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico.

(Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, inciso II, "b"; Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, art. 74, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; e Instrução Normativa RFBF nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 91)

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO

404 — O que se considera curso de especialização?

Considera-se curso de especialização aquele que se realiza após a graduação em curso superior e atende às exigências de instituições de ensino. Nesse conceito enquadram-se, por exemplo, os cursos de pós graduação lato sensu. (Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, art. 44, caput, inciso III; e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 91, § 1º, inciso IV)

CURSO PROFISSIONALIZANTE - TÉCNICO

405 — O que é curso profissionalizante?

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, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - tecnológico, corresponde a cursos de nível superior na área tecnológica, destinados a egressos do ensino médio e técnico. (Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, arts. 36-A, 36-B e 39; e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 91, § 1º, inciso V)

Assim, os cursos realizados pelo próprio contribuinte - “curso básico de medicina integrativa” (fl. 267) e “curso básico de ultrassonografia” (fl. 270) – não se enquadram no conceito de curso de pós-graduação, sendo verdadeiros cursos de aperfeiçoamento profissional, e, portanto, indedutíveis da base de cálculo do IRPF.

Com relação às **despesas médicas** declaradas pelo contribuinte em sua DAA, para manutenção da glosa efetuada pela fiscalização, assim se pronunciou a DRJ (fls. 214/215):

Aos autos, o contribuinte anexou os recibos emitidos pelas profissionais em questão e os extratos de sua conta corrente.

A glosa da despesa médica foi efetuada pela falta de comprovação do efetivo pagamento, conforme solicitado em intimação.

No presente caso, observa-se que **os recibos emitidos por Érika Pedreiro contém a data, contudo não foi encontrado nexos entre a data da emissão do recibo em relação aos saques efetuados.**

E com relação aos recibos emitidos por **Thais Barbosa**, os mesmos não tem data, a penas informam o mês de referência, dificultando a análise em relação ao efetivo pagamento.

[...]

Por fim, a despesa com a Cliderma não será considerada, já que não restou comprovada que tal despesa tenha sido realizada por médico legalmente inscrita em conselho de medicina.

Com relação às despesas médicas – fisioterapia – declaradas pelo contribuinte em sua DAA, discordo dos fundamentos utilizados pela DRJ, uma vez que, por meio da análise conjunta das provas documentais apresentadas pelo Recorrente em sua impugnação (fls. 25/32 e 53/72), e novamente agora em sede de Recurso Voluntário (fls. 252/265) denota-se a veracidade das informações constantes nos recibos de pagamento emitidos pelas profissionais que realizaram os atendimentos.

Isso porque, denota-se que as profissionais, como é de praxe, emitiam um recibo único mensal, contendo o valor total recebido durante o mês, referentes às sessões de fisioterapia realizadas pelo contribuinte, cujos efetivos pagamentos restaram comprovados por meio dos saques realizados em terminais de autoatendimento, consoantes extratos bancários apresentados na Impugnação (fls. 53/72).

Diante disso, deve ser afastada a glosa das despesas médicas no valor de R\$ 16.250,00 (dezesesseis mil, duzentos e cinquenta reais), referentes a R\$ 12.750,00 com a profissional Erika e R\$ 3.500,00 com a fisioterapeuta Thais.

Destaco, por fim, que em relação às despesas médica declarada no montante de R\$ 300,00 pago à CLIDERMA, deve ser mantida a glosa, já que o Recorrente sequer apresentou recurso em face do acórdão de piso neste ponto.

No que tange à omissão de rendimentos, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 216/217):

Em pesquisas aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, verificou-se que até a presente data as DIRF's apresentadas pelas fontes pagadoras não foram retificadas.

Logo, o contribuinte deixou de declarar o valor de R\$ 16.975,25 no ano em questão.

Assim, estabelece a Lei nº 8.134, de 1990, arts. 2º, 9º e 10, que a seguir se transcreve:

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

(....)

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

(...)

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º Logo, em tendo o contribuinte deixado de oferecer a tributação rendimentos tributáveis recebidos, a conduta ilícita, identificada devidamente na descrição dos fatos, enquadra-se como fato gerador do imposto de renda, em consonância com o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, a seguir transcrito.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (grifei)

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, tem definido nos art. 37 e 38 o que se enquadra como rendimento bruto:

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 66).

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Sendo assim, com acerto agiu a fiscalização ao constituir o crédito tributário para exigência do imposto de renda pessoa física formalizando estabelecendo a relação jurídica tributária, na qual o sujeito ativo tem o direito de exigir o pagamento do imposto de renda no caso específico, e o sujeito passivo de cumpri-la.

Assim, não há reparos a serem feitos na decisão de piso neste ponto.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para: **(i)** reestabelecer a dedução de despesas com instrução de seu cônjuge, no montante total de R\$ 1.520,00 (fl. 266); e **(ii)** reestabelecer, parcialmente, a dedução de despesas médicas, no montante de R\$ 16.250,00 (dezesesseis mil, duzentos e cinquenta reais).

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas