



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



**Processo nº** 10707.000828/2009-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-008.015 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2020  
**Recorrente** TANIA REGINA DA SILVA FROTA SOARES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

INOVAÇÕES RECURSAIS APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA E DIALETICIDADE. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS. CAUSA DE PEDIR RECURSAL AUSENTE. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação e analisadas na decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na impugnação ou que não tenham sido levantadas pela autoridade julgadora de 1ª instância primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

O efeito devolutivo dos recursos deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*, daí por que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas.

Por força do princípio da dialeticidade, todo recurso deverá ser devidamente fundamentado, de modo que o (a) recorrente deve expor os motivos pelos quais está atacando a decisão recorrida para que, a partir de então, possa justificar seu pedido de anulação ou reforma, daí por que as razões de discordância ao acórdão de 1ª instância e contestação expressa às matérias objeto da lide não se der consideradas como requisitos de admissibilidade recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário, por este tratar exclusivamente de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo ao anos-calendário 2004, 2005 e 2006, constituído em decorrência da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 225.209,72, incluindo-se aí o valor do imposto, os juros de mora e a multa de ofício de 75% (fls. 3/8).

A autoridade lançadora considerou o valor de 50% dos créditos lançados objeto de contas correntes mantidas em conjunto com seu cônjuge nas instituições bancárias Bradesco, Banerj, Itaú e Banco do Brasil, sendo que contra o cônjuge, o Sr. Márcio Frota Soares, CPF nº 782.156.687-04, também foi constituído crédito tributário o qual, aliás, é objeto do processo administrativo fiscal nº 10707.000827/200966.

De acordo com a leitura do *Termo de Verificação Fiscal* de fls. 14/61, os créditos cuja origem não foi comprovada encontram-se relacionados nas tabelas de fls. 46/58 e, além disso, observe-se que no curso da ação fiscal a autoridade fiscal acabou identificando depósitos de origem não comprovada que eram decorrentes da prestação de serviços de transporte realizado pelo cônjuge através da utilização de motoristas contratados, sendo que tal situação acabou ensejando sua equiparação à pessoa jurídica, de modo que tais créditos encontram-se discriminados nas planilhas de fls. 35/42 e foram objeto de tributação da firma individual do Sr. Márcio Frota Soares, CNPJ nº 11.204.347/000172.

A contribuinte foi devidamente notificada da autuação fiscal em 13.11.2009 (fls. 62) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 208/210 em que suscitou as seguintes alegações:

- (i) Que teria alienado bens e direitos e que *“todas as vendas foram gerados através valores de entrada em espécie que passaram a ser recursos próprios deste contribuinte, que ora foram usados para cobrir suas c/c dos bancos ITAU, UNIBANCO E BRADESCO”*, bem assim que *“quanto as concessões de auto escola e taxi, não geram recibos de venda e sim desistência de uso perante aos órgãos Estaduais e Municipais”*, de acordo com a planilha apresentada;
- (ii) Que *“a conta corrente nº 248878 do Banco do Brasil era exclusiva para receber depósitos oriundos da Firma BRASILMAX LOGÍSTICA conforme foi apurado pela fiscalização”*;
- (iii) Que *“considerando que analisaram somente 869 (oitocentos e sessenta e nove) depósitos efetuados em minhas contas correntes, e deixaram de*

*analisar 378 (trezentos e oitenta) saques que foram efetuados em espécie, conforme especificado abaixo e recursos próprios oriundo da venda de bens conforme consta no IR para cobrir os saldos negativos dos Banco Bradesco, Unibanco e Itaú, saques estes, retirados na sua maior parte do Banco do Brasil que eram depositados por pessoas jurídicas e já foram tributados na ocasião do recebimento conforme foi comprovado pela fiscalização (...)”;*

- (iv) Que a apresentação de comprovantes de depósitos efetuados em caixas eletrônicos era um tanto impossível, vez que os recibos ficam ilegíveis com o tempo;
- (v) Que não houve agregação de patrimônio, mas, sim, alternância de bens, conforme consta do IRPF; e
- (vi) Que as seguintes alegações, pertinentes à equiparação do cônjuge à pessoa jurídica por conta da constatação de que alguns créditos bancários lançados em suas contas correntes decorreriam da prestação de serviços de transportes a outras pessoas jurídicas, deveriam ser consideradas:

*“Considerando que existem depósitos de pessoas jurídicas de origem comprovada e já tributados, porque foram tributados novamente na pessoa física.*

*Considerando que existe depósito de pessoas físicas comprovados e foram tributados na pessoa jurídica. Considerando que de acordo com o termo de verificação fiscal fui equiparado a pessoa jurídica.*

*Considerando que o termo de verificação fiscal somente logrou êxito em comprovar duas empresas, o que não é verídico, pois fui tributado na pessoa física por depósitos realizados por pessoas jurídicas que prestei serviço de transporte.*

*Considerando consta no termo de verificação fiscal somente logrou êxito em comprovar duas empresa em que prestei serviço de transportes, porque fui tributado como pessoa Jurídica através de depósitos efetuados por pessoas físicas, conforme consta no termo de verificação fiscal e ainda deixado ser tributados por depósitos de pessoas Jurídicas, conforme relatado no paragrafo anterior.”*

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 608/615, a 19ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei nº 9.430, de 1996, no art. 42, estabeleceu, para fatos ocorridos a partir de 01/01/1997, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A contribuinte foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 21.09.2012 (fls. 617) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 620/627, protocolado 17.10.2012, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que ainda que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, decerto que não preenche os demais requisitos de admissibilidade, uma vez que as alegações recursais não foram suscitadas em sede de impugnação e, portanto, não de ser consideradas como alegações novas, daí por que o recurso não deve ser conhecido.

A propósito, verifique-se que a recorrente encontra-se por sustentar, em preliminar, a quebra do sigilo bancário sem a correspondente ordem judicial e a utilização de provas ilegais em flagrante ofensa ao entendimento firmado no Recurso Extraordinário nº 389.808/PR e, no mérito, (i) que a premissa utilizada pela autoridade lançadora está calcada em fatos que não são verdadeiros no sentido de que os lançamentos em conta corrente foram objeto de sonegação, bem assim (ii) que essa linha de fundamentação da sonegação não foi objeto do direito ao contraditório e ampla defesa previstos no artigo 5º, inciso LV e LXXVIII da Constituição Federal e, ao final, (iii) que o processo administrativo fiscal é regido pelos princípios da verdade material e do livre convencimento, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, sendo que, no caso, as provas colacionadas aos autos não foram valoradas, do que teria resultado em violação aos referidos princípios da verdade material e do livre convencimento motivado.

Por outro lado, reconheça-se que a recorrente não arguiu quaisquer das questões descritas quando do oferecimento da impugnação, sendo que não caberia fazê-lo agora em sede recursal, haja vista que não foram analisadas pela autoridade julgadora de 1ª instância e não foram objeto de debate. É por isso mesmo que o recurso não merece ser conhecido. Por força do princípio da dialeticidade, todo recurso deverá ser devidamente fundamentado, de modo que o recorrente deve expor os motivos pelos quais está atacando a decisão recorrida para que, a partir de então, possa justificar seu pedido de anulação ou reforma. Essa a causa de pedir recursal.

Portanto, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão

horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves<sup>1</sup> são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recurso. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha<sup>2</sup> também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não

---

<sup>1</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

<sup>2</sup> DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

**“Decreto n. 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 nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância *a quo*. Confira-se:

**“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 17.** Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2005

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.**

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

O que deve restar claro é que as alegações constantes do presente Recurso Voluntário não devem ser conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, uma vez que se tratam de questões novas. Quer dizer, tratam-se de questões que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da impugnação e não o foram, de modo que não poderiam ser suscitadas e apreciadas apenas agora em sede recursal, porque se o Tribunal eventualmente entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, voto por não conhecer do presente recurso voluntário tendo em vista que as alegações tais quais formuladas não foram suscitadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate por parte da autoridade judicante de 1ª instância.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega