



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18365.721467/2013-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.563 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2023
Recorrente AFONSO ANTONIO HENNEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea que atenda aos requisitos legais e que atestem que o beneficiário do tratamento médico foi o próprio contribuinte ou algum de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual.

IRPF. PENSÃO ALIMENTÍCIA. FILHOS MAIORES. DEDUÇÃO.

Somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda as pensões alimentícias pagas aos filhos menores ou aos filhos maiores de idade quando incapacitados para o trabalho e sem meios de proverem a própria subsistência, ou até 24 anos se estudantes do ensino superior ou de escola técnica de segundo grau. Ressalva-se, ainda, a hipótese de sentença judicial expressa determinando o pagamento de alimentos após a maioridade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Em razão de dificuldades técnicas, não participou do julgamento o Conselheiro Francisco Nogueira Guarita.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário, interposto contra decisão da DRJ, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por dedução indevida de pensão alimentícia judicial e dedução indevida de despesas médicas.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, a dedução indevida do RECORRENTE decorre da Glosa de valor indevidamente deduzido a título de Pensão Alimentícia Judicial, paga aos filhos Rafael Pereira de Queiroz Hennel, Pedro Furtado Hennel e Renata Furtado Hennel, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução. Ademais, a fiscalização ainda informa que o alimentado Rafael Queiroz, está pleiteando na Decisão Judicial R\$ 1.000,00, corrigida anualmente pelo índice de variação do IGPM e para os demais alimentados que constam da declaração do contribuinte conforme a Solução de Consulta nº 27/04/2011, dispõe que a prestação de alimentos somente se estende aos filhos maiores inválidos.

Diante da não comprovação ou falta de previsão legal, foi efetuado o presente lançamento, por dedução indevida de pensão alimentícia judicial, com base no Art. 8º, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 9.250/95, arts. 49 e 50 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001, arts. 73, 78 e 83, inciso II do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99.

No que diz respeito às deduções com despesa médica, a autoridade fiscal verificou que o contribuinte declarou valor pago à PORTO SEGURO – SEGURO SAÚDE S/A e valor pago à BRADESCO SAÚDE S/A, que ensejaram na glosa do montante indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação para sua dedução, tendo em vista que o RECORRENTE não apresentou os comprovantes dos planos de saúde com valores discriminados por beneficiários (titular e dependente), como determina o Termo de Intimação.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ de origem, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

- quanto ao alimentando Rafael Pereira de Queiroz Hennel, que o autuante não atualizou os valores conforme determina a respectiva decisão judicial, vale dizer, não aplicou no seu cálculo o IGPM da Fundação Getúlio Vargas;
- quanto aos alimentandos Pedro Furtado Hennel e Renata Furtado Hennel, ao contrário do que afirma a Fiscalização, é impossível concluir pela ausência de previsão legal para a dedução alimentícia paga;
- o fato de os beneficiários serem maiores de 24 anos não desnatura a obrigação do impugnante prestar alimentos, bem como o direito de deduzi-los do seu IRPF;
- de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não há que se falar em exoneração automática em razão da superveniência da maioridade do beneficiário, pois é necessário o ajuizamento de ação própria conferindo a oportunidade ao alimentante comprovar a necessidade de manter o recebimento da pensão;
- também não há qualquer ressalva de idade na legislação tributária de regência;
- em relação à glosa de despesas médicas, o contribuinte apresentou na época à Fiscalização declaração das despesas médicas fornecida pela pessoa jurídica, porém não se sabe o motivo pelo qual o auditor não a acolheu como prova de pagamento e possibilidade de dedução, nos termos da lei;
- se a Fiscalização insistir na cobrança da exação ora em exame estará incidindo em verdadeiro *bis in idem*, pois que haverá tributação em duplicidade sobre uma única renda, uma vez que os valores recebidos pelos beneficiários foram devidamente declarados por eles nas suas respectivas declarações.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ de origem julgou parcialmente procedente o lançamento. Na ocasião, entendeu pela redução da glosa de deduções indevidas, relacionadas ao alimentando Rafael Pereira de Queiroz Hennel, após analisar o acordo homologado judicialmente e o cálculo do valor pago a título de pensão alimentícia no ano-calendário 2009.

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

Nos termos do 1º do art. 47 do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o presente processo é paradigma do lote de recursos repetitivos O2.ACS.0123.REP.045.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da pensão alimentícia judicial

Merece análise o que dispõe a legislação no que se refere à pensão alimentícia. Vejamos o que está previsto no art. 8º, II, “f”, da Lei nº 9.250/1995:

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:

(...) f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124A da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 Código de Processo Civil;

Conforme verifica-se da legislação acima transcrita, são requisitos para a dedução: (i) a comprovação do efetivo pagamento dos valores declarados; (ii) que o pagamento tenha a natureza de alimentos; (iii) que a obrigação seja fixada em decorrência das normas do Direito de Família; (iv) e que seu pagamento esteja de acordo com o estabelecido em decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

A necessidade de todos esses requisitos serem cumpridos cumulativamente é respaldada pelo CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Ano--calendário: 2008 PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. O direito de deduzir dos rendimentos tributáveis os valores pagos a título de pensão alimentícia está vinculado aos termos determinados na sentença judicial ou acordo homologado judicialmente. Requerida a comprovação dos pagamentos efetuados aos beneficiários em atendimento à exigência legal. Reconhecimento do direito à dedução quando cumpridos os

requisitos. (Acórdão nº2001000.996. Turma Extraordinária, 1º Turma, 12/12/2018, Rel. Jose Alfredo Duarte Filho)

No caso em comento, o motivo da glosa ter sido mantida pela DRJ foi a alegação de que alimentandos Pedro Furtado Hennel e Renata Furtado Hennel terem ambos mais de 24 anos à época dos fatos e pelo fato do acordo judicial ter sido homologado em 1988. Assim, considerando que as condições fáticas se alteraram substancialmente no período, entendeu não ser o mesmo hábil para comprovar a obrigação de prestar alimentos mais de 20 anos depois.

Em relação ao alimentando Rafael Pereira de Queiroz Hennel, entendeu a DRJ por reestabelecer a dedução do valor atualizado pelo IGPM, cancelando-se a glosa em relação ao referido alimentando.

Em sede de recurso voluntário, o RECORRENTE afirma que a lei não traz ressalvas quanto à idade do alimentando.

Contudo, é entendimento firme na jurisprudência deste CARF o fato de que o pagamento de pensão a filhos que já atingiram a maioridade civil, que não sejam estudantes até 24 anos e não sejam portadores de necessidades especiais, não se trata de obrigação de alimentos, mas de liberalidade do alimentante, sendo ônus do RECORRENTE a comprovação de que o beneficiário permanece tendo necessidade de receber alimentos.

Acerca do tema, vejamos trecho do voto do Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, o qual utilizo como razões de decidir:

Como se vê no Relatório supra e como bem ressaltado pela defesa, não obstante haver uma ou outra questão relacionada a pequenas deduções de despesas médicas, a matéria principal sobre a qual este Colegiado deve se debruçar está relacionada à possibilidade de dedução de pensão alimentícia paga a beneficiários com idade superior a 24 anos.

Embora já tenha manifestado meu entendimento, em diversas oportunidades neste Colegiado, sempre defendendo a impossibilidade de se limitar a dedução de pensão alimentícia àquela paga aos filhos menores de 24 anos, já que não identificava na legislação de regência tal limite, ainda que diante de valorosas opiniões dos membros dessa Turma de julgamento caminhasse em sentido inverso, o caso em tela fez-me refletir, em particular pelo que sempre pontuo nesta Corte acerca do Princípio da Razoabilidade, que é uma diretriz de bom-senso aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas que o seu espírito.

De fato, nos termos do inciso II do art. 4º, da Lei 9.250/1995, não há qualquer limitação de idade para que possam ser deduzidas, da base de cálculo do imposto de renda, as importâncias pagas a título de pensão alimentícia quando em decorrência de decisão judicial, acordo homologado judicialmente ou escritura pública de separação e divórcio. Não obstante, tal ausência de limitação específica não significa dizer que tal benesse fiscal possa ser perpetuar por toda a vida, já que o legislador fixou a necessidade de serem observadas as normas de direito de família.

[...]

A análise dos destaques acima evidencia que o sustento, a guarda e a educação dos filhos são deveres dos pais, os quem a lei atribui o exercício do poder familiar, o

qual se extingue, dentre outras situações, pela maioridade civil, que ocorre quando o filho completa 18 anos, ou mesmo pela extinção de sua incapacidade, situação que se verifica em algumas hipóteses, das quais podemos citar, a título de exemplo, a colação de grau em curso de ensino superior.

Entretanto, embora o poder dos pais sobre os filhos cesse com a maioridade ou com o fim da incapacidade civil (emancipação), seus deveres não se extinguem de imediato, já que poderão ser mantidos não mais sob a premissa do poder familiar, mas pela reciprocidade familiar a que alude os arts. 1.694 a 1.696 acima citados.

A diferença entre as obrigações é pequena, mas absolutamente relevante para o caso em tela, já que, enquanto menores de idade, a necessidade das prestações alimentares dos filhos é presumida, mas com a maioridade ou com a emancipação, esta deve ser comprovada pelo que dela necessita.

Neste sentido, são diversos os precedentes judiciais, dos quais pode-se destacar excerto de decisão proferida, em 01/11/2018, pelo Desembargador José Antônio Dantoé Cezar, nos autos do Agravo de Instrumento nº 70078797719 TJ/RS:

Mediante análise do caso concreto, observa-se que a pensão alimentícia em favor do agravante foi estabelecida no ano de 1999, no patamar de 4,5 salários mínimos, decorrente do acordo firmado nos autos do processo nº 1900155184. Neste período o alimentado tinha suas necessidades presumidas, resultante da menoridade. Outrossim, por estar o menino sob a constância do poder familiar, cumpria ao genitor a manutenção de sua subsistência, sendo indiscutível tal responsabilidade. No entanto, agora, o alimentante alega que o filho atingiu a maioridade e que possui plena capacidade para prover o próprio sustento.

Considerando o aspecto aventado pelo alimentante, tem-se que a prestação alimentar não pode mais ser apreciada sob a premissa do poder familiar, posto que este liame extingue-se com o surgimento da maioridade do descendente (artigo 1.635, inciso III, do Código Civil), que, por sua vez, não mais possui suas necessidades presumidas.

Destarte, deve-se analisar o cabimento de tal encargo, hodiernamente, sob o enfoque constitucional (artigo 6º da Constituição Federal), de reciprocidade familiar e de preservação da dignidade do alimentado (artigos 1.694, 1.695 e 1.696 do Código Civil), incumbindo ao credor comprovar a indispensabilidade dos alimentos.

Assim, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ALIMENTOS. MAIORIDADE DO ALIMENTANDO. EXONERAÇÃO AUTOMÁTICA DA PENSÃO. INADMISSIBILIDADE. 1. (...) 2. (...) 3. O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento pacífico "A maioridade civil, em que pese faça cessar o poder familiar, não extingue, modo automático, o direito à percepção de alimentos, que subjaz na relação de parentesco e na necessidade do alimentando, especialmente estando matriculado em curso superior (RHC 28566/GO, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, TERCEIRA TURMA, julgado em 21/9/2010, DJe 30/9/2010). 4. Na hipótese, o Tribunal de origem entendeu que o alimentando demonstrou que permanece tendo necessidade de receber os alimentos, cumprindo o seu ônus, na condição de filho maior. Dessarte, chegar à conclusão diversa do Tribunal de origem, no sentido de afastar a pretensão de exoneração de alimentos em razão de estarem preenchidos os requisitos relativos à necessidade da alimentanda e a possibilidade do alimentante, demandaria o necessário reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que encontra óbice na Súmula 7/STJ. 5. Agravo interno não provido (AgInt no AREsp 904.010/SP, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 18/08/2016, DJe 23/08/2016) - omiti e grife.

Vale ainda destacar outro precedente judicial:

CIVIL. APELAÇÃO. AÇÃO DE EXONERAÇÃO DE PENSÃO ALIMENTÍCIA. FILHA MAIOR E CAPAZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE MATRÍCULA EM ENSINO SUPERIOR. CESSAÇÃO DO DEVER DE PRESTAR ALIMENTOS. APELO IMPROVIDO. 1. Apelação interposta contra sentença que julgou procedentes os pedidos de ação de exoneração de pensão alimentícia. 1.1. Pretensão da requerida de reforma da sentença. Afirma que a sentença foi omissa ao não apreciar os documentos que demonstram que a apelante ainda está estudando. Sustenta que foi aprovada no vestibular para o curso de psicologia. 2. O Superior Tribunal de Justiça, mediante a Súmula 358, assentou o entendimento de que o cancelamento da pensão alimentícia de filho que atingiu a maioridade não é automático, uma vez que está sujeito à decisão judicial, mediante contraditório, ainda que nos próprios autos. 2.1. A obrigação alimentícia, baseada na relação de parentesco, está baseada na efetiva demonstração de que o filho maior necessita da ajuda paterna e não dispõe de meios para prover seu próprio sustento. 2.2. É presumível, no entanto, a necessidade dos filhos de continuarem a receber alimentos após a maioridade, quando frequentam curso universitário ou técnico, por força do entendimento de que a obrigação parental de cuidar dos filhos inclui a outorga de adequada formação profissional e condição para seu auto-sustento. 3. A apelante não comprova os fatos constitutivos de seu direito. Apenas colaciona aos autos e-mail da instituição universitária felicitando-a pela aprovação no curso superior. Este fato não comprova a efetiva inscrição no curso, além de não haver trazido aos autos o comprovante de matrícula ou comprovante de pagamento das mensalidades. 3.1. A declaração de que frequenta cursinho de informática, não justifica a manutenção da pensão alimentícia, que, por ser medida excepcional, após a maioridade, somente se sustenta com a comprovação de frequência a curso superior ou técnico. 4. Cessada a menoridade, o dever de prestar alimentos apenas subsiste caso haja justificativa para tanto. Logo, tratando-se de jovem maior e capaz, pode ingressar no mercado de trabalho para prover o seu próprio sustento. 5. Apelo improvido.

(TJ-DF 07043798120188070020 - Segredo de Justiça 0704379-81.2018.8.07.0020, Relator: JOÃO EGMONT, Data de Julgamento: 27/06/2019, 2ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE : 04/07/2019 . Pág.: Sem Página Cadastrada.)

(Acórdão nº 2201-005.393 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 08 de agosto de 2019)

Ademais, o STJ já se manifestou sobre o tema e, na ocasião, proferiu acórdão no mesmo sentido do entendimento acima esposado, conforme a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PENSÃO ALIMENTÍCIA. HOMOLOGAÇÃO JUDICIAL. FILHO MAIOR DE 24 ANOS DE IDADE. EXERCÍCIO PROFISSIONAL.

DESCARACTERIZAÇÃO DA DEPENDÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE DO IRPF. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E RESTRITIVA. INDEPENDÊNCIA DO DIREITO DE FAMÍLIA DA DEFINIÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. CESSAÇÃO LEGAL DO DEVER DE SUSTENTO. REPERCUSSÃO AUTOMÁTICA NA EFICÁCIA TRIBUTÁRIA DESONERATIVA. OPÇÃO PELO NÃO EXERCÍCIO DA AÇÃO JUDICIAL DE EXONERAÇÃO DA PENSÃO. LIBERALIDADE DO DEVEDOR. PERSISTÊNCIA DO PAGAMENTO POR ATO DE VONTADE DO ALIMENTANTE. VOLUNTARIEDADE ÀS CUSTAS DA ARRECADAÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. EXTINÇÃO DO BENEFÍCIO COM O ADVENTO DA MAIORIDADE.

ACÓRDÃO RECORRIDO MANTIDO.

1. O recorrente se insurge contra Acórdão que recusou direito à dedução da base de cálculo do IRPF de pensão alimentícia paga a filhos maiores de 24 anos, plenamente capazes e no exercício das respectivas profissões. A pensão foi fixada judicialmente em 1990, quando os filhos eram menores. Entendeu o Tribunal de origem que o aporte financeiro concedido a filhos posteriormente à maioridade caracteriza-se como doação, incidindo, portanto, imposto de renda.

(...)

7. Por fim, em relação ao mérito propriamente dito da invocada afronta ao art. 4º, II, da Lei 9.250/1996, melhor sorte não resta ao recurso. O referido dispositivo deve ser interpretado no contexto normativo em que inserido, à luz do inciso III e do art. 8º, II, "b", "c", "f" §3º e 35, III, §1º, todos do mesmo diploma legal, os quais estão a vincular de forma direta ou indireta a dependência econômica à dedução permitida da base de cálculo do IR. A ratio legis da dedução fiscal é o dever de sustento que onera os rendimentos percebidos pelo contribuinte em razão da lei ou de sentença judicial. Cessado o dever de sustento, cessa o benefício fiscal, independentemente de ação judicial de exoneração que tem os seus efeitos restritos ao Direito de Família.

8. Uma vez descaracterizada legalmente a dependência presumida, e ilidida a natureza assistencial da verba dedutível, não basta invocar a origem judicial da pensão regularmente adimplida para ter direito ao benefício fiscal do art. 4º, II, da Lei 9.250/1996. A pensão dedutível do art. 4º, II, da Lei 9.250/1996 somente alcança os filhos dependentes que se enquadrem na condição prevista no art. 35, III e §1º da Lei do Imposto de Renda. Fora dessas hipóteses, nada obsta que o contribuinte continue a pagar pensão para os filhos enquanto não desonerado judicialmente dessa obrigação familiar. Só não pode fazê-lo às custas de subsídio estatal e em detrimento da base de incidência do IRPF que estaria indefinidamente reduzida ao exclusivo talante e liberalidade do pagador da pensão, que já preenche as condições legais para exoneração do encargo.

(...)

(REsp 1665481/PR, publicado em 09/10/2017, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN)

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

Despesas Médicas

Neste tópico a legislação aplicável tem clareza solar, assim dispõe o art. 8º, § 2º, II, da Lei nº 9.250, de 1995:

“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;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

Denota-se do acima exposto que a dedução a título de despesas médicas refere-se apenas aos pagamentos efetuados pelo contribuinte (sofreu o ônus da despesa) e devem ser relativos ao seu próprio tratamento ou ao de seus dependentes (aqueles legalmente habilitados e indicados em declaração de imposto de renda).

Assim, o RECORRENTE necessita comprovar que as despesas médicas com planos de saúde foram relativas a ele próprio ou a seus dependentes, mediante a apresentação dos respectivos valores discriminados em razão dos beneficiários, conforme devidamente intimado para tal.

Ocorre que, novamente, o RECORRENTE apenas alega, de forma genérica, que comprova tais informações com os documentos que acostou aos autos, mas não aponta qual seria esse documento comprobatório que discrimina os valores pagos a título de despesas médicas por beneficiário.

E, conforme bem expressado pelo contribuinte, a autoridade fiscal tem o dever de observar o que determina a lei, sob pena de responsabilidade funcional, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN. Pois bem: a norma acima transcrita estabelece que as despesas médicas efetuados com terceiros (que não sejam declarados como seus dependentes) não podem ser objeto de dedução.

Sem comprovar tal fato, não passam a ser meras alegações.

Portanto, sem razão o RECORRENTE.

Da Diligência/Perícia

O RECORRENTE alega que no caso em apreço não houve a devida investigação para afastar a força probante dos documentos ofertados pelo Recorrente, motivo pelo qual, caso este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não determine o cancelamento integral do presente lançamento fiscal, com fundamento nos documentos e argumentos ora apresentados, o que se admite apenas a título argumentativo, ao menos, os autos deverão ser devolvidos para primeira instância e convertidos em diligência.

Ocorre que a diligência e a perícia, constituem elementos de prova, com a finalidade de municiar o julgador na formação de sua convicção. Seu intuito é auxiliar o fiscal a identificar toda a matéria tributável. Contudo, não é a finalidade delas suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega.

Em outras palavras, não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que já foi extraída a base de cálculo de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si.

Da Ilegalidade da Fixação da Multa e da Cobrança de Juros sobre a Multa. Matéria não impugnada. Preclusão

O RECORRENTE entendendo não poder ser aplicada a multa pois não teve a intenção de lesar o fisco. Ademais, alega ser indevida a aplicação da correção pela SELIC.

Contudo, tais questões são estranhas ao litígio instaurado com a impugnação, pois são matérias de defesa novas trazidas pelo contribuinte apenas em sede de recurso voluntário.

Em razão do exposto, as matérias abordadas no recurso voluntário não foram apreciadas pela DRJ de origem. Portanto, não merecem conhecimento neste momento processual por se tratar de uma inovação de argumentos de defesa.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

Ora, 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 Neves¹ 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 recursos. 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 Cunha² 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 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).”

Sendo assim, não merecem conhecimento as razões recursais apresentadas neste tópico, por inovar a matéria de defesa levada à apreciação da DRJ.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NÃO CONHECER PARTE do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim