



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



**Processo nº** 10980.002381/2008-94  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2002-006.880 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** ADRIANA PADILHA STRAUBE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

**NULIDADE. PRESSUPOSTOS.**

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**AUDIÊNCIA PRÉVIA DA CONTRIBUINTE. DISPENSA. INTIMAÇÃO NÃO ATENDIDA.**

Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer irregularidade no fato de a fiscalização lavrar lançamento sem manifestação prévia da contribuinte, pois o direito de defesa está previsto em lei para ser exercido durante a fase do contencioso administrativo, que se instaura com a apresentação da impugnação ao lançamento.

**DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à existência de previsão legal e à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados com o tratamento da contribuinte e/ou de seus dependentes, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço.

**MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. PREVISÃO LEGAL. APLICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.**

Segundo expressa previsão legal, com força vinculante sobre a autoridade lançadora, a multa de ofício de 75% deve ser aplicada quando verificada a falta de recolhimento de imposto de renda, em razão do descumprimento da legislação tributária.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.**

Cumprir à contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa.

**DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA.**

Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, o ônus probatório recai sobre o sujeito passivo.

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)

Monica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Thiago Duca Amoni, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente).

## Relatório

Reproduzo o bem lançado relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, fls. 13 a 17, exigindo R\$ 1.695,00 de imposto suplementar, com multa de ofício e juros de mora, em razão da apuração de dedução indevida de despesas médicas, por falta de comprovação, no valor de R\$ 11.493,30.

Cientificada do lançamento por via postal, em 31/01/2008 – fl. 49, a contribuinte apresentou em 26/02/2008, por intermédio de procurador – fl. 11, a impugnação de fls. 03 a 10, acompanhada dos documentos de fls. 11 a 40, acatada como tempestiva pelo órgão de origem – fl. 50.

Suscita preliminar de nulidade, alegando erro de tipificação, motivação infundada e ofensa ao princípio da verdade material.

Afirma que não foi “*eficazmente intimado à apresentar documentos*”, porque a intimação por via postal foi enviada para o endereço correto, mas em horário em que não estava, não tendo havido nova tentativa antes da intimação por edital.

Alega que o lançamento não descreveu o dispositivo legal infringido para tipificar a conduta supostamente indevida da contribuinte e isso teria dado origem à tipificação incorreta, a qual promoveria o cerceamento de defesa e afrontaria o princípio da legalidade.

Cita doutrina acerca de nulidade e vício formal para corroborar a preliminar de nulidade suscitada.

Aduz que teve despesas médicas comprovadas de R\$ 5.198,30, das quais R\$ 4.308,30 foram com plano de saúde e R\$ 890,00 com tratamento psicológico efetuado pela profissional Olinda Pereira Guedes.

Concorda com a glosa das despesas declaradas como pagas à Dra. Loiri Aparecida Trento porque não teria localizado os respectivos recibos.

Insurge-se contra a cobrança da multa de ofício, afirmando ser confiscatória e suscitando ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade. Cita jurisprudência e doutrina para corroborar suas alegações.

Finaliza solicitando:

- o acolhimento da preliminar de nulidade;
- a improcedência do lançamento em razão de erro de cálculo decorrente da glosa de despesas médicas comprovadas, “*devendo conseqüentemente serem considerados tais pagamentos e recalculado o imposto devido*”;
- a “*descaracterização da multa*”;
- a juntada de novos documentos para complementação da defesa, no curso do processo, caso necessária.

O presente processo foi encaminhado à Unidade de origem com fulcro no art. 6º A, I a IV, §§ 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 958, de 15 de julho de 2009, dispositivos acrescentados pela Instrução Normativa RFB nº 1.061, de 04 de agosto de 2010, consoante despacho de fl. 51.

A contribuinte foi intimada a comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas, excetuadas as com plano de saúde, para o qual foi exigida a discriminação dos valores relativos a cada um dos beneficiários, fls. 53 a 63.

A autoridade fiscal encarregada se manifestou, em despacho sucinto denominado Termo Circunstanciado de fl. 64 acerca da não aplicação da citada Instrução Normativa à notificação de lançamento do presente processo, por se tratar de discussão de questão de direito. Apesar disso, foi emitido o Despacho Decisório de fl. 65 e seguidos os demais trâmites previstos no artigo 6º- A da mencionada Instrução Normativa, fls. 66 a 68.

Em razão de discordância em relação ao encaminhamento e à solução adotada, por contrariar a legislação pertinente, o processo retornou à DRF Curitiba / PR, que lavrou novo Termo Circunstanciado e Despacho Decisório, fls. 71 e 72, onde acatou a dedução com plano de saúde e manteve a glosa de R\$ 7.185,00 de despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo desembolso.

Embora cientificada do novo Termo Circunstanciado e do novo Despacho Decisório, a contribuinte não complementou suas alegações, fls. 74 a 76.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2005

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

AUDIÊNCIA PRÉVIA DA CONTRIBUINTE. DISPENSA. INTIMAÇÃO NÃO ATENDIDA.

Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer irregularidade no fato de a fiscalização lavrar lançamento sem manifestação prévia da contribuinte, pois o direito de defesa está previsto em lei para ser exercido durante a fase do contencioso administrativo, que se instaura com a apresentação da impugnação ao lançamento.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à existência de previsão legal e à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados com o tratamento da contribuinte e/ou de seus dependentes, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. PREVISÃO LEGAL. APLICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

Segundo expressa previsão legal, com força vinculante sobre a autoridade lançadora, a multa de ofício de 75% deve ser aplicada quando verificada a falta de recolhimento de imposto de renda, em razão do descumprimento da legislação tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Cumpra à contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa.

DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, o ônus probatório recai sobre o sujeito passivo.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

## Voto

Conselheiro(a) Diogo Cristian Denny - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Os argumentos apresentados pelo contribuinte já foram enfrentados no acórdão recorrido, motivo pelo qual adoto as razões de decidir daquele julgado, conforme previsto no art. 57, §3º, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, cabendo destacar os seguintes excertos do voto condutor:

Da nulidade

Quanto à nulidade argüida, há que se esclarecer que em matéria de processo administrativo fiscal não há que dela se cogitar caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*Art. 59. São nulos:*

*I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Pelo transcrito, observa-se que, no caso de lançamento de ofício, só há nulidade se esse for lavrado por pessoa incompetente, uma vez que, por preterição de direito de defesa, apenas despachos e decisões a ensejariam.

Por outro lado, lavrado o lançamento de ofício e havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas caso o sujeito passivo tenha sido prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Dessa forma, no caso tratado, tendo sido o lançamento lavrado por autoridade administrativa competente e não se encontrando presente pressuposto algum dos

dispostos no art. 59 transcrito, não há por que se falar em nulidade, afastando-se de plano sua ocorrência.

A interessada suscita prejuízo ao seu direito de defesa e de contraditório, relacionando a questão à suposta ausência de descrição do dispositivo legal infringido para tipificar a conduta supostamente indevida.

No entanto, no que se refere à descrição dos fatos, constata-se que a Notificação de Lançamento identifica, com clareza, as razões correlatas, mesmo porque de extrema simplicidade, relacionadas à glosa de despesas médicas por falta de comprovação, após intimação.

Os dispositivos legais infringidos encontram-se devidamente indicados no lançamento, tratando, em contrapartida, das normas que conferem à fiscalização a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação que entenda cabível e das regras que disciplinam as deduções passíveis de serem efetuadas, não se vislumbrando prejuízo algum ao direito de defesa da contribuinte, que, ademais, demonstra haver compreendido perfeita mente todos os aspectos relacionados à medida fiscal, tanto que, no mérito, os discute especificamente.

Conclui-se, assim, que a interessada, na fase de impugnação, momento que a lei lhe faculta o direito de defesa e de contraditório, teve plenas condições de se manifestar sobre todos os aspectos do lançamento, como o faz na discussão de mérito, tendo sido observado o devido processo legal aplicável à matéria, regulado pelo Decreto n.º 70.235, de 1972.

Outro ponto a destacar é que a intimação pode ser pessoal, por via postal, por meio eletrônico, ou por Edital, nos termos do art. 23 do Decreto 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei 9.532, de 1997, e pelo art.113, da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou*

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.*

*§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado:*

*I - no endereço da administração tributária na internet;*

*II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou*

*III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.*

*§ 2º Considera-se feita à intimação:*

*I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;*

*II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;*

*III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada:*

*a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou*

*b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;*

*IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.*

*§ 3o Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.*

*§ 4o Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:*

*I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária;*

*II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.*

*§ 5o O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.*

*§ 6o As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Grifou-se).*

Portanto, como a tentativa de intimação por via postal resultou infrutífera, conforme admitido pela impugnante, correto o procedimento adotado de proceder-se à intimação por edital, fls. 18 a 20.

Adicionalmente, vale salientar que a intimação dos contribuintes é prescindível na fase da autuação, a teor do disposto na Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997, sobre as intimações da autoridade revisora, no caso de infrações cuja ocorrência esteja claramente demonstrada e apurada:

*Art. 3º O AFTN responsável pela revisão da declaração deverá intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre qualquer falha nela detectada, fixando prazo para atendimento da solicitação.*

*Parágrafo único. A intimação de que trata este artigo poderá ser dispensada, a juízo do AFTN:*

*a) se a infração estiver claramente demonstrada e apurada;*

Portanto, por ser prescindível a intimação para que a contribuinte apresente esclarecimentos em momento anterior ao lançamento, incabível o pedido de nulidade apresentado também com essa motivação.

No entanto, no presente caso, houve inclusive a intimação prévia da contribuinte, conforme atesta os documentos de fls. 18 a 20.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade.

Da matéria não impugnada

Tendo em vista que a contribuinte expressamente concordou com a glosa das despesas declaradas como pagas à Dra Loiri Aparecida Trento, no valor de R\$ 6.295,00 - fls. 06 e 44, é de se considerar essa parte do lançamento como não impugnada e, portanto, não litigiosa, conforme o disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

No entanto, em razão da preliminar de nulidade, impossível a exigência imediata do crédito tributário relativo à parte não impugnada no mérito.

Das despesas médicas impugnadas

Portanto, no mérito, o litígio inicial se restringia à dedução de R\$ 890,00 declarados como pagos a Olinda Pereira Guedes e de R\$ 4.339,80 de pagamento a plano de saúde.

No entanto, verifica-se que parte da impugnação apresentada já foi atendida pela revisão de ofício consubstanciada no Termo Circunstanciado de fl. 71 e no Despacho Decisório de fl. 72, que acolheu a dedução das despesas médicas com plano de saúde, reduzindo a exigência de imposto suplementar de R\$ 1.695,00 para R\$ 1.044,04, o que alcança a multa e os acréscimos correspondentes.

Assim, somente resta verificar se existe nos autos a comprovação do efetivo desembolso de R\$ 890,00 a Olinda Pereira Guedes, uma vez que esse foi o motivo da manutenção da glosa no Termo Circunstanciado de fl. 71 e a contribuinte foi intimada a fazê-lo, conforme termo de fl. 53.

À fl. 06 a contribuinte suscita que a apresentação de recibo comprovaria a despesa médica em litígio, no entanto a dedução de despesas médicas está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos dos profissionais que teriam supostamente prestado os serviços. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal, a teor do art. 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/1999:

*Art.80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").*

*§1º O disposto neste artigo (Lei nº 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;*

*IV- não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;*

*V- no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário. (Grifos acrescidos)*

Em relação à comprovação de desembolso de despesas médicas, há que se observar, além das disposições do artigo 80, § 1º, inciso III, do RIR/1999, o que é estabelecido pelo artigo 73, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, para as deduções em geral:

*Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 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 nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (Grifou-se).*

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução a título de despesas médicas na declaração de rendimentos está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelos contribuintes, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que os contribuintes podem ser instados a comprová-las ou justificá-las, deslocando o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para os contribuintes, transfere para esses a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofrem as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Como se verifica, a discussão relativa à falta de comprovação de efetivo pagamento é eminentemente relativa à análise da prova colacionada pela impugnante, matéria em relação à qual à instância julgadora é assegurada a liberdade de convicção, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Nesse sentido, esclareça-se que meros recibos fornecidos pelos supostos prestadores de serviços, porquanto documentos expedidos de forma unilateral, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, sejam os pagamentos, sejam os serviços.

Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, efeito também dado pelo art. 320 do Código Civil, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar substancialmente a base de cálculo de tributo.

Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade.

A impugnante discrimina à fl. 54 como efetuou os pagamentos, listando os cheques e saques que teriam suportado cada um dos recibos referentes às despesas médicas em litígio, fl. 40. No entanto, tal alegação não se mostra cabal à comprovação pretendida uma vez que:

- não traz a cópia dos cheques para verificar o beneficiário;
- incabível o pagamento de R\$ 160,00, em 19/10/2004, por meio de cheque descontado um dia antes, 18/10/2004 – fls. 40 e 60;
- não há equivalência no pagamento de R\$ 285,00 em 06/05/2004, porque as parcelas discriminadas (R\$ 55,00, R\$ 80,00, R\$ 50,00 e R\$ 100,00) não guardam proporção com a divisão do valor total por três sessões e meia, que resultaria em cerca de R\$ 80,00 por sessão e R\$ 40,00 por meia sessão;
- o preço da consulta em cada recibo é divergente.

Dessa forma, é de se manter a parte impugnada das despesas médicas em litígio.

Da multa de ofício

Em relação ao questionamento do percentual da multa de ofício, cumpre observar que o presente julgamento deve se ater à verificação do lançamento com as normas legais vigentes, porque cabe à esfera administrativa somente aplicar as normas legais, sem poder apreciar quaisquer outras arguições, inclusive, acerca de violação de princípios constitucionais de norma legal vigente, em razão da atividade de lançamento ser vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

*Art. 142 (...)*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Assim, não é objeto do julgamento verificar eventual ofensa a princípios constitucionais, tais como os aludidos confisco, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade.

Os princípios, em razão de sua própria natureza, são inaplicáveis, no âmbito administrativo, enquanto não traduzidos em uma norma que proíba ou obrigue a determinada conduta.

Princípios jamais serão, na estreita margem de ação da autoridade administrativa, oponíveis a uma determinada norma emanada de autoridade competente. Nessa seara sobressai-se incontestemente o princípio da legalidade. Se há lei mandando fazer algo, não cabe ao administrador verificar se está de acordo com este ou aquele princípio. A verificação desta adequação é matéria estranha à competência da autoridade administrativa, estando circunscrita ao legislador, de forma preventiva, no momento da feitura da norma, e ao judiciário, *a posteriori*, via controle repressivo.

No campo tributário, então, vige, no seu mais alto grau, o princípio da legalidade. A norma tributária não deixa qualquer margem à utilização pela autoridade fiscal de qualquer outro princípio. A base de cálculo está claramente definida, assim como as alíquotas aplicáveis, prazos de vencimento e demais aspectos materiais do lançamento. Não há espaço para discricionariedade, nem juízos de conveniência e oportunidade.

Portanto, os princípios constitucionais, enquanto normas programáticas, são dirigidos ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tais preceitos, quando da feitura das leis, e, como normas proibitivas, está afeita ao controle de constitucionalidade, de competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme majoritária doutrina e jurisprudência.

Caso se manifestasse a Administração Pública a respeito da constitucionalidade de leis, estaria configurada uma invasão na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário, ferindo assim a independência dos Poderes da República preconizada no art. 2º da Carta Magna.

Por conseguinte, uma vez editada a norma legal, o controle de constitucionalidade fica sob o controle jurisdicional, e não administrativo. Não se pode querer, pois, que a instância administrativa decida sobre matéria que não é de sua alçada, ferindo e afrontando a Constituição.

Igualmente improfícuas as doutrinas que a impugnante afirma existir, uma vez que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, conforme já mencionado no presente voto.

Assim, mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Portanto, mostra-se incabível as alegações contrárias à aplicação da multa de ofício com o percentual de 75%, pois a cobrança decorre de exigência legal vigente à época dos fatos geradores e citada na Notificação de Lançamento, fl. 17, art. 44, I e § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488 de 2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

No presente caso, a aplicação da multa de ofício decorreu da apuração de ofício de imposto não recolhido dentro do prazo legal, em virtude de a contribuinte haver efetuado deduções indevidas em sua declaração de ajuste anual do exercício de 2005.

Assim, correta a aplicação da multa de ofício com percentual de 75% sobre imposto devido mantido.

Da apresentação posterior de provas

Quanto ao pedido de juntada de novos documentos no curso do processo, é importante observar as normas legais que disciplinam a matéria, consubstanciadas nos arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*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;*

*(...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Como se constata, o prazo para a apresentação de impugnação decorre de previsão legal expressa, não havendo lacuna na norma que permita a sua dilatação ou a concessão de período adicional.

Por outro lado, a ressalva legal relativa à prova documental permitiria, comprovados os pressupostos do § 4º do art. 16 transcrito, a complementação documental posterior, a qual seria analisada em face de uma hipótese concreta, o que sequer se materializou no presente caso.

### Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, **negar-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny

