



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.003945/2007-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.335 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2020
Recorrente JUAGRO COMERCIO E REPRESENTAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/12/2002

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DECLARADA E NÃO PAGA. PRETENSÃO DE RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO

Aplicação do art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional. Da leitura do dispositivo, conclui-se que incumbe à recorrente o ônus da prova relativo à comprovação do erro em que se fundou a declaração. No presente caso, a recorrente não se desincumbiu de tal ônus.

Recurso conhecido e desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 363-366) em que a recorrente sustenta, em síntese:, que

- a) Com relação ao estabelecimento de CNPJ nº 96.832.076/0001-52, nas competências de 12/2000, 04 e 05/2001; e aquele de CNPJ nº 96.832.076/0001-14, nas competências de 05/2000, 01/2001:
 - i) As retificações realizadas por meio de GFIP em 19/12/2007 regularizam a situação da atividade econômica da empresa (CNAE), corrigindo as distorções resultantes nas alíquotas de SAT/RAT.
 - ii) Ainda, constata-se que os valores estão nos campos errados no banco de dados da Previdência. Os valores referentes a Empresa, SAT/RAT, Contribuinte Individual estão lançados no campo 09 de Terceiros. No entanto, em consulta à GFIP, Folha de Pagamento e GPS, nota-se que o recolhimento foi efetuado corretamente e que o ajuste das guias de 19/12/2007 não foi processado pelo sistema da Previdência.
- b) Com relação ao estabelecimento de CNPJ nº 96.832.076/0001-14, nas competências de 05/2000, 06/2000, 09/2000 e 01/2001, as deduções de salário família não foram feitas corretamente na GFIP, porém deduzidas na GPS. A GFIP de 19/12/2007 regulariza as deduções.

Ao final, formulou pedido nos seguintes termos (fl. 366): “À vista do exposto, requeremos que seja acolhido o presente Recurso Voluntário”. O Recurso veio acompanhado de documentos referentes ao pagamento de seus empregados no período apurado e às correções mencionadas, dentre os quais há vários ilegíveis por conta da baixa qualidade da fotocópia (fls. 367-720).

A presente questão diz respeito à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD/DEBCAD nº 37.056.510-0 (fls. 2-107) que constitui crédito tributário de Contribuições Previdenciárias, em face de Juagro Comércio e Representações LTDA (CNPJ nº 96.832.076/0001-52), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/1997 a 12/2002. A autuação alcançou o montante de R\$ 16.386,25 (dezesesseis mil trezentos e oitenta e seis reais e vinte e cinco centavos). A notificação aconteceu por meio de entrega pessoal em 24/11/2007 (fl. 109).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 79-84) que “Os fatos geradores de contribuições previdenciárias apurados no procedimento fiscal objeto desta Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, são aqueles decorrentes da remuneração de Empregados e de Contribuintes Individuais” e que se referem apenas às contribuições patronais relativas a “remuneração de empregados e contribuintes individuais não recolhidas à Seguridade Social na época própria, ou recolhidas a menor, conforme responsabilidade por lei imputada à empresa”.

O mesmo relatório afirma que os fatos geradores foram considerados em dois levantamentos distintos, quais sejam, FP1 – Folhas de pagamento dos anos de 1997 e 1998 e FP2- Folhas de pagamento dos anos de 1999 até 2002. Foi informado, ainda, que:

“Apurou-se, após atualização, aplicação de multa e juros (taxa SELIC), o montante de R\$ 16.386,25 (DEZESSEIS MIL TREZENTOS E OITENTA E SEIS REAIS E VINTE E CINCO CENTAVOS), sendo este o objeto da lavratura da presente NFLD. O Valor apurado encontra-se discriminado detalhadamente nos relatórios anexos”.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 115-124) em 24/12/2007 (fl. 354) alegando que:

- a) Com relação ao estabelecimento de CNPJ nº 96.832.076/0001-52, nas competências de 12/2000, 04/2001, 05/2001; e aquele de CNPJ nº 96.832.076/0001-14, nas competências de 05/2000, 01/2001: Houve erro nas informações fornecidas por GFIP, sendo que as retificações realizadas por meio de GFIP em 19/12/2007 regularizam informações acerca da base de cálculo das contribuições. Os recolhimentos foram realizados corretamente.
- b) Com relação ao estabelecimento de CNPJ nº 96.832.076/0001-52, nas competências de 10/2001 e 01/2002; e aquele de CNPJ nº 96.832.076/0001-14, nas competências de 06/2000, 09/2000 e 10/2001: Não houve erro nas informações fornecidas por GFIP. Os pagamentos foram realizados corretamente, mas o total dos créditos constantes da NFLD não corresponde ao valor recolhido em GFIP.
- c) Acatam-se as demais cobranças.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos: “à vista do exposto, requeremos que seja acolhido o presente Recurso Voluntário” (fl. 124).

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos, dentre os quais também há diversos ilegíveis por conta da baixa qualidade da fotocópia (fls. 126-349):

- a) CNPJ nº 96.832.076/0001-52:
 - i) GFIPs retificadas (Previdência Social) e protocolos conectividade de 12/2000 a 01/2002;
 - ii) Folhas de Pagamentos/GFIP originais de 06/2000 a 02/2002 e
 - iii) GPS – Guias da Previdência Social de 06/2000 a 02/2002.
- b) CNPJ nº 96.832.076/0001-14:
 - i) GFIPs retificadas (Previdência Social) e protocolos conectividade de 05/2000 a 10/2001;
 - ii) Folhas de Pagamentos/GFIP originais de 05/2000 a 10/2001 e
 - iii) GPS – Guias da Previdência Social de 05/2000 a 12/2002.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ), por meio do Acórdão nº 15-15.795, de 26 de maio de 2008 (fls. 356-360), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/12/2002

CUSTEIO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Lançamento Procedente.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 09 de junho de 2008 (fl. 721), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 07 de julho de 2008 (fl. 722). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

A questão dos presentes autos diz respeito a recolhimento a menor de contribuição previdenciária patronal e a pretendida alteração do lançamento realizado com base em informações prestadas pela recorrente. Cito, aqui, parte específica do voto de primeira instância, que bem identifica a questão (fls. 359-360):

Com relação ao estabelecimento CNPJ nº 96.832.076/0001-52 temos:

Quanto ao questionamento da empresa, relativo às competências 12/2000, 04 e 05/2001, ressaltando que enviou nova GFIP, em 19/12/2007, regularizando as informações de base de cálculo da contribuição, observa-se que as declarações retificadoras de iniciativa do próprio declarante, visando a reduzir ou excluir o tributo, foram transmitidas posteriormente ao lançamento, sem, entretanto, constar comprovação nos autos do erro em que se fundaram. Desta forma, consoante o § 1º do art. 147 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN) a retificação não é admissível, mantendo-se o lançamento original.

Na competência 10/2001, embora o contribuinte tenha informado o valor devido no montante de R\$ 5.503,90 recolheu apenas R\$ 1.755,08 para a Previdência Social, conforme consta no sistema informatizado deste órgão, assim como documentos acostados aos autos pela notificada (fls.228/229).

Na competência 01/2002, para o mesmo estabelecimento, o valor informado em GFIP (R\$ 19.650,73), como remuneração de empregados, multiplicado por 5,8% (alíquota para cálculo das contribuições de Outras Entidades e Fundos) resulta no montante de R\$ 1.139,74, conforme lançamento (fls.07). Como o contribuinte recolheu R\$ 1.133,74 resta um valor a recolher no montante de R\$ 6,00 (seis reais) a ser recolhido pela empresa. Deste modo, procede o valor lançado.

Quanto ao lançamento correspondente ao Estabelecimento CNPJ nº 96.832.076/0003-14 temos o seguinte:

Nas competências maio/2000, junho/2000, setembro/2000 e janeiro/2001 - ressalta-se que embora a notificada tenha enviado nova GFIP, em 19/12/2007, regularizando informações (deduções salário família), observa-se que as declarações retificadoras de iniciativa do próprio declarante, visando a reduzir ou excluir o tributo, foram transmitidas posteriormente ao lançamento, sem, entretanto, constar comprovação nos autos do erro em que se fundaram. Desta forma, consoante o § 1º do art. 147 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN) a retificação não é admissível, mantendo-se o lançamento original.

Na competência outubro/2001, a empresa informou, mediante GFIP, que o valor devido à Previdência Social resultava no montante de R\$ 3.147,19, entretanto recolheu apenas R\$ 903,54, conforme documento acostado aos autos (fls.330) pela empresa notificada, assim como consta no sistema informatizado deste órgão.

Observe, aqui, o cabimento da aplicação do prescrito pelo art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Lembro, aqui, das lições de José Souto Maior Borges ao comentar o mencionado dispositivo:

O § 1º do art. 147 autoriza a retificação na declaração prévia ao lançamento, nos seguintes termos: “A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributos, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento”.

Consoante justamente se observou em face dessa disciplina, o sujeito passivo pode retificar a declaração ou porque se engane ou omita de boa-fé algum elemento, ou porque se arrependa da sonegação praticada, ou, ainda, porque tenha cometido erro material em detrimento próprio. Essas observações aplicam-se também à prestação da declaração tributária por terceiros, legalmente obrigado, e sua ratificação (art. 147, *caput*).

A redação do dispositivo enseja dúvidas sobre sua inteligência e dificuldades na sua interpretação e aplicação.

Na verdade, o § 1º do art. 147 prescreve que a retificação da declaração prestada pelo sujeito passivo quando tendente à redução ou exclusão do tributo só será admitida pelo Fisco sob dupla condição: 1ª) comprovação de erro em que se funde; 2ª) anterioridade da retificação com relação à notificação do lançamento.

Note-se que é irrelevante para os efeitos do art. 147, § 1º, tenha sido ou não na intimidade da repartição fazendária realizado o lançamento, ou seja, que este já se tenha aperfeiçoado na sua “existência” (validade). O que importa é que o lançamento, acaso efetuado, não tenha sido notificado ao sujeito passivo. Está em causa, portanto, um requisito de eficácia – a notificação. Se a declaração tributária pode ser retificada antes de notificado o lançamento, com maior razão poderá sê-lo antes de realizado o lançamento acaso praticado.

Se o sujeito passivo retifica sua declaração antes de notificado do lançamento ou não realizado ainda este, seu comportamento estará pautado pelo art. 147, § 1º.

Por outro lado, deve-se distinguir entre retificação da declaração para reduzir ou excluir o tributo e retificação na declaração para complementá-lo.

Só a redução ou exclusão do tributo estão condicionadas ao termo fixado pelo art. 147, § 1º (*Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiro, 1999, p. 330-332).

Da leitura do dispositivo, conclui-se que incumbe à recorrente o ônus da prova relativo à comprovação do erro em que se fundou a declaração.

No presente caso, a recorrente não se desincumbiu de tal ônus, conforme consignou a decisão de primeira instância.

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 14, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação, nos termos do art. 15 deve ser “...*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar...*”. Ela deverá mencionar, de acordo com o que prescreve o art. 16: i) a autoridade julgadora a quem dirigida; ii) a qualificação do impugnante; iii) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; as diligências, ou perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; e v) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. Percebe-se, portanto, que, quanto à causa de pedir, que se refere ao *por que se pede*, a lei optou pela *teoria da substanciação*, ou seja, é necessária a indicação do objeto do processo, sendo vedada a negativa geral (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 163). Fundamentos não alegados *precluem*.

No que se refere ao **ônus da prova**, é importante distinguir alguns momentos, e isso porque a prova poderá ser produzida tanto por ocasião do procedimento administrativo quanto no processo administrativo, ou seja, nas fases de fiscalização e litigiosa, respectivamente.

No primeiro desses momentos, **o ônus da prova – ou melhor, o dever da prova – é da Administração**. Trata-se daquele o relativo ao fato que embasa o lançamento tributário. Observe, aqui, o disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Não há dúvida, portanto, de que o ônus (dever) da prova relativo à comprovação do fato que embasa o lançamento é da Administração, e não do particular. É o que diz Sérgio André Rocha: “...a Administração não goza de ônus de provar a legalidade de seus atos, mas sim de verdadeiro dever de demonstrá-la” (*Processo administrativo fiscal: controle administrativo*

do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 226). Alberto Xavier, menciona que “...é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta da prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objetivo de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova*, ou *dever de investigação...*” (*Lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156).

Observo que o art. 142 do Código Tributário Nacional é expresso ao mencionar a *verificação da ocorrência do fato gerador*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lembro aqui das palavras de Mary Elbe Queiroz, que, em obra específica sobre o tema conclui:

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverte ao contribuinte o *ônus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine [...].

De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte. Os fatos tributários não são fatos notórios que prescindam de prova, prevalecendo, sempre, no processo administrativo-tributário a máxima *onus probandi incumbit ei quid dicit*. Portanto, é a Fazenda Pública que deverá produzir a prova da materialidade dos fatos que resultarão no lançamento tributário a ser efetuado contra o sujeito passivo. (*Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 141-142)

Paulo de Barros Carvalho manifesta o mesmo entendimento:

É imprescindível que os agentes da Administração, incumbidos de sua constituição, ao relatar o fato jurídico tributário, demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito, levando adiante os procedimentos probatórios necessários para certificar o acontecimento por eles narrado. Tal requisito aparece como condição de legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência, possibilitando a conferência da adequação da situação relatada com os traços seletivos da norma padrão daquele tributo (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233).

É justamente a comprovação da ocorrência do fato, que é motivo do ato administrativo e lançamento, que lhe confere validade. Lembro, aqui, que “[n]o ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i. é, ‘a ocorrência da vida real’ que satisfaz ‘a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese’ tributária” (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento tributário* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 165). Inexistente o motivo, o lançamento é nulo. Novamente, nas didáticas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A motivação é o antecedente da norma administrativa do lançamento. Funciona como. Descritor do motivo do ato, que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato (fato jurídico); o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem

como, especialmente nos atos discricionários; (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal. [...]

A Teoria dos Motivos Determinantes ou – no nosso entender, mais precisamente – a Teoria da Motivação Determinante, vem confirmar a tese de que a motivação é elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição da norma (conteúdo), consequentemente, por ausência de antecedente normativo, a norma é invalidável. A motivação do ato administrativo de lançamento é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras de direito admitidas. Sem esta, o direito submerge em obscuro universo kafkaniano. O liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos é exatamente a motivação do ato. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre desses elementos, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 237-238).

Além disso, da leitura do enunciado do art. 9º é possível concluir que preclui temporariamente para a Administração o direito à apresentação probatória caso o auto de infração ou a notificação de lançamento não venham dela acompanhados. A prova, aqui, serve como motivação do ato administrativo. Sem ela, não há como aceitar que tais atos gozam de presunção de validade. Cito, aqui, passagem de recente obra intitulada *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*:

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte de forma plena: pode solicitar documentos escritos, provas eletrônicas, verificar fisicamente o estoque, solicitar esclarecimentos para os administradores e funcionários, intimar terceiros que mantiveram relações comerciais com o fiscalizado e promover toda e qualquer outra diligência não vedada em lei e pertinente ao fato que se busca investigar. Por isso, nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Ou a prova é conhecida até o momento da lavratura do auto de infração, ou não é. Sendo conhecida, deve ser obrigatoriamente juntada; não sendo, a informação nela teoricamente contida é irrelevante para a produção *daquele* ato administrativo. (Maria Rita Ferragut. Provas e o processo administrativo fiscal. *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39).

Não fosse assim, estaríamos diante do princípio da comodidade tributária, presente em sistemas de extrativismo fiscal. O mencionado princípio pode ser explicado nos seguintes termos:

Sob a lógica do “princípio da comodidade tributária”, o Fisco não precisa provar para acusar o contribuinte. É o contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar situação jurídica que é da esfera de competência do Fisco dispor. Nessa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias, muitas vezes incorrendo em custos de adequação para facilitar a atividade da fiscalização, os quais, na verdade, deveriam ser suportados pelo Estado [...]. Não obstante, ainda fica sujeito à ulterior atuação em decorrência da ineficiência da fiscalização do Poder Público, que, não raro, não empreende todos os esforços possíveis para realizar sua atividade e, quase sempre, limita-se a procurar ilícitos para punir, em vez de auxiliar o contribuinte no correto cumprimento da legislação. (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT e Fiscosoft, 2014, p. 354).

Entretanto, há exceções.

A exceção à regra geral se dá nos casos em que, durante o procedimento administrativo, o particular, mesmo intimado para prestar informações ou manifestar-se, deixe de fazê-lo, ou, ainda, naqueles casos em que a lei tenha estabelecido em favor da Administração, alguma presunção relativa.

No presente caso, a Administração realizou o lançamento fundado em informações prestadas pela própria recorrente!

Quanto ao **ônus da prova do particular**, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 16, III, incumbir ao *impugnante* o ônus da prova. Isso porque, o inciso III estabelece que a impugnação deverá mencionar “...os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”. Além disso, é importante observar o contido no art. 36 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei”. O mencionado art. 37 prescreve: “Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”.

Quanto à **prova documental**, segundo o § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, ela deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. A determinação, entretanto, não é absoluta. Observe-se que na parte final do mesmo § 4º consta a cláusula “a menos que”. Ou seja, diante de algumas das circunstâncias dispostas nas alíneas “a”, “b”, ou “c”, a prova documental poderá ser apresentada após a impugnação. São elas: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivos de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A ocorrência dessas circunstâncias deve ser comprovada pelo recorrente. Eis, para tanto, a prescrição do § 5º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972: “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”. Entretanto, no caso de já ter sido proferida a decisão, dispõe o § 6º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que “...os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância”.

Por fim, não desconheço a prescrição do art. 3º, III, da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “o administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”. Como também conheço aquela do art. 38, o qual prevê que “O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”. A leitura isolada desses dois dispositivos poderia abrir margem para interpretações que admitissem a apresentação da prova documental em qualquer fase do processo, desconsiderando-se, assim, a eventual preclusão. Afasto, aqui, essa interpretação,

lembrando que o art. 69 da mesma Lei estabelece que “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

Desse modo, sou da opinião que a apresentação extemporânea de documentos, ou seja, apresentados após o protocolo da impugnação (não a acompanhando), somente tem lugar naqueles casos previstos expressamente nas alíneas “a”, “b” e “c” § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.

Ressalto que no presente caso não vislumbrei a presença de nenhuma dessas circunstâncias previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual tenho como precluso o direito de apresentar documentos no recurso voluntário.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle