

## **A INTERPRETAÇÃO DO § 4º., DO ARTIGO 16, DO DECRETO 70.235/1972 À LUZ DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

Por Eduardo Bottura

O processo administrativo tributário deve sempre ter como princípio a busca da verdade material. Neste sentido, oportunas as lições de HELY LOPES MEIRELLES:

*“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela.”* (Direito Administrativo Brasileiro, 16ª ed., rev. e atual. pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, página 581)

É que: *“Deve ser buscado no processo, desprezando-se as presunções tributárias, ficções legais, arbitramentos ou outros procedimentos que procurem atender apenas à verdade formal, muitas vezes atentando contra a verdade objetiva, devendo a autoridade administrativa promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material.”* (VITOR HUGO MOTA DE MENEZES, 2002, pág. 22. Obtida via Internet. <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1647>)

Destarte, se é possível (e recomendável) que a autoridade fiscal realize as diligências necessárias para apurar a verdade material, não há sentido algum em se manter um erro de fato por um formalismo exagerado na juntada de um documento.

Um processo é a justificativa do Estado para impor uma pena, que deve ser aplicada com base na verdade, nos fatos. Se há um documento que tem o condão de alterar os fatos e mudar o julgamento de um processo, é um dever do Estado o apreciar.

Ora, o Estado não pode impor uma pena, jogando na mesma vala a verdade e a falsidade, única e exclusivamente por um ‘processualismo’ exagerado (“*que a verdade é um valor significa: o verdadeiro confere às coisas, aos seres humanos, ao mundo um sentido que não teriam se fossem considerados indiferentes à verdade e à falsidade*” - CHAUI, Marilena. Convite à Filosofia. 2. Edição. São Paulo: Ática, 1995, página 90.)

Neste afã, a norma do § 4º<sup>1</sup>, do artigo 16, do Decreto 70235 deve ser mitigada:

*“Juntada de documentos e preclusão (§ 2º). A regra do § 2º que veda a juntada de provas e documentos após a impugnação merece atenção. A jurisprudência do Conselho de Contribuinte, com acerto, tem abrandado o aparente rigor da regra, que viola frontalmente o princípio da ampla defesa e impede que se alcance a verdade material, sob o pretexto de acelerar a tramitação do processo. Tel relevância o inciso III do art. 3º da Lei 9784/99, editada posteriormente ao § 4º do presente artigo, introduzido pela Lei nº 9.532/97. Dispõe o mais recente artigo que é direito do administrado a apresentação de alegações e juntada de documentos a qualquer tempo, antes da decisão. Temos, por isso, que a disposição do Decreto não subsiste perante a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, ambos reiterados como garantia do contribuinte no art. 2º da Lei 9.789/99, que apenas positivou o que antes era vedado inconstitucionalmente pelo Decreto 70.235/72, em violação direta à garantia prevista na Carta da República. O disposto no inciso III agora permite ao contribuinte formular alegações e apresentar documentos antes da decisão. Em síntese: a restrição que antes era inconstitucional (embora com base legal), agora deixou de existir em todas as esferas da administração federal, segundo nosso entendimento”. (PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann. Direito*

---

<sup>1</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 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 10/12/97)**

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; **(Incluído pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)**

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; **(Incluído pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)**

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. **(Incluído pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)**

Processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 2. edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pág. 47).

Nas penas de MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TEREZA M. LOPEZ:

*“Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.*

*Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber: "Art. 16. A impugnação mencionará: I- omissis; II - omissis; III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;"*

*Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento.*

*Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas conseqüências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram substancialmente, a prova do fato constitutivo. É o que se depreende da decisão de instância especial no Acórdão CSRF 02-01.100, de 21/1/02, assim ementado:*

*Normas Processuais — Preclusão.  
Caracterizado nos Autos que o*

*Contribuinte pleiteou indiretamente a aplicação de juros equivalentes a [sic] Taxa Selic em sua peça exordial, incluindo-se em demonstrativo de cálculo do valor do ressarcimento, não há que se considerar inovador o pedido na fase recursal. A informalidade moderada, desde que preservadas as garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta a busca da verdade real, que, como vimos, é a base de todo o sistema.*

*O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. Na verdade, ensina Moacyr Amaral Santos: "(...) o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos, reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, [na] ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-las em juízo."*<sup>2</sup>

*O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 flexibiliza o rigor do artigo 16 do 411 Decreto nº 70.235/72 e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.*

*Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.784/99 que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99, prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."*<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. Prova judicial no civil e comercial. São Paulo: Max Lemonad, 1972, v. 4, p. 416.

<sup>3</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ, Maria Tereza Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79.

Neste diapasão, também é a jurisprudência do 1º. Conselho de Contribuintes:

*“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE DA DECISÃO*

*Em obediência ao princípio da verdade material, orientador do processo administrativo tributário e, também, aos princípios da razoabilidade, ampla defesa e contraditório previstos no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo da Administração Pública Federal, a autoridade julgadora deve apreciar a prova documental apresentada após a impugnação, mas em data anterior à do julgamento de primeira instância. Preliminar de cerceamento do direito de defesa acolhida. Nulidade da Decisão de primeira instância.”* (1º Conselho de Contribuintes. Recurso n. 13807.0011761/99-85. Relator: Cons. Maurício Prado de Almeida. Sessão de 15 de junho de 2005, 3ª. Câmara)

Aliás, o caso encimado, da 3ª. Câmara, é bastante similar ao caso em tela:

*“No entanto, tendo em vista as alegações e informações da recorrente, de que anexou à mencionada petição de 25/05/2000 “milhares de notas fiscais, cópias dos livros e outros documentos comprobatórios” e que “existem inconsistências e falta de precisão nos valores quantificados no levantamento fiscal, a exemplo da contagem duplicada nas compras e interpretação equivocada no caso das “devoluções” de produtos vendidos”, e, também, o fato de que as referidas alegações e provas foram trazidas aos autos em data anterior à do julgamento de primeira instância, entendo que, em obediência ao princípio da verdade material, orientador do processo administrativo tributário e, também, aos princípios da razoabilidade, ampla defesa e contraditório previstos no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo da Administração Pública Federal, os autos devem retornar à instância originária para que a mesma promova novo julgamento apreciando também as alegações e provas apresentadas na aludida petição de 25/05/2000.”* (Trecho do Voto Vencedor)

No mesmo rumo, entendeu a Colenda 1ª. Câmara, na Sessão de 14.10.2003:

***“PROCESSUAL. PROVA. PRECLUSÃO. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA VERDADE MATERIAL***

*A apresentação de prova documental, após o decurso do prazo de impugnação, pode ser admitida excepcionalmente, a fim de que a decisão não contrarie os princípios da legalidade e da verdade material, que prevalecem sobre o formalismo processual.*

***ADMISSÃO TEMPORÁRIA. BAGAGEM. COMPROVAÇÃO DO RETORNO DOS BENS AO EXTERIOR. EXTINÇÃO DO REGIME. Comprovado o retorno dos bens ao exterior torna-se im procedente a exigência de tributos. DADO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.”*** (CSRF. Recurso n. 123062. Relator: Cons. Luiz Sérgio Fonseca Soares. 1ª. Câmara. Data da Sessão 14/10/2003”

Em suma, a preclusão na apresentação de documentos visa não transformar um processo num rito sem fim (com a juntada, a todo tempo, de novos documentos) e não, com toda a venia, uma armadilha ardilosa para provocar a homologação da “falsidade”.

**Bibliografia:**

HELLY LOPES MEIRELLES, Direito Administrativo Brasileiro, 16ª ed., rev. e atual. pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991

LEANDRO PAULSEN e RENÉ BERGMANN ÁVILA, Direito Processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência, 2. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 47

MARILENA CHAUI, Convite à Filosofia, 2. Edição, São Paulo: Ática, 1995

MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TEREZA MARTÍNEZ LOPEZ, Processo administrativo fiscal federal comentado, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79.

MOACYR AMARAL SANTOS, Prova judicial no civil e comercial, São Paulo: Max Lemonad, 1972, v. 4

VITOR HUGO MOTA DE MENEZES, 2002, Obtida via Internet. <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1647>