

Preclusão da prova no processo administrativo tributário: um falso problema

Andréa Medrado Darzé¹

1. Considerações introdutórias

A despeito de não se tratar de matéria nova, o tema da prova no processo administrativo tributário se mantém atual. Com efeito, muitos são os problemas que atormentam a comunidade do discurso científico na delimitação das consequências jurídicas que decorrem da apresentação da prova pelo sujeito passivo tributário após a impugnação. Uns defendem que a prova pode ser produzida pelo impugnante a qualquer tempo, em face do princípio da verdade material e da ampla defesa. Outros repugnam veementemente esta posição, por entenderem que deve ser plena e irrestrita a aplicação do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, em face do princípio da legalidade. Há, ainda, os que pregam que a referida regra, a despeito de obrigatória, poderia ser excepcionada nas hipóteses de apresentação de provas robustas.

A proposta do presente trabalho é justamente analisar o regime jurídico da prova no processo administrativo tributário, identificando os limites da sua realização, com especial enfoque no momento e nos sujeitos aptos a fazê-lo. Tudo isso com o objetivo de chamar a atenção para o fato de que no processo administrativo a competência para a produção da prova é concorrente, estando sujeita a limites diversos a depender do sujeito de que se trate: se as partes ou a própria autoridade julgadora.

2. Processo administrativo: controle de legalidade dos atos de constituição dos créditos tributários

Constatando que ocorrências do mundo social se enquadram nos contornos definidos nas hipóteses de regras matrizes de incidência tributária, deve a autoridade administrativa relatá-las em linguagem competente, imputando-lhes as respectivas relações jurídicas. Tudo devidamente lastreado em provas que lhe dão suporte.

¹ Doutoranda e Mestra em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora do curso de especialização do IBET e do COGAE. Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Advogada em São Paulo.

Por outro lado, caso o administrado não concorde com o resultado da atividade exercida pelo Fisco, poderá apresentar impugnação instruída com contraprovas dos fatos relatados, desencadeando, assim, uma série de outros atos e termos que compõem o processo administrativo fiscal, que culminará *i.* no cancelamento da exigência, *ii.* na sua redução ou *iii.* na sua integral manutenção. Com o manejo desse ato do particular instaura-se a fase litigiosa do procedimento administrativo.

Neste ponto adverte Paulo de Barros Carvalho que a presunção de validade do lançamento não basta para sustentar o ato. Ele deve se submeter ao controle de legalidade, no qual se apure o completo enquadramento de seus elementos compositivos às normas gerais e abstratas que lhe emprestam fundamento (erro de direito), bem como a correta utilização das técnicas linguísticas de certificação dos eventos (erro de fato), seja por iniciativa do próprio Fisco, seja por provocação do sujeito passivo tributário:

A mera conjunção existencial dos elementos, em expediente recebido pela comunidade jurídica com a presunção de validade, já não basta para sustentar o ato que ingressa nesse intervalo de teste. Para ser confirmado, ratificando-se aquilo que somente fora tido por presumido, há de suportar o confronto decisivo. Caso contrário, será juridicamente desconstituído ou modificado para atender às determinações que o subordinam. O lançamento, como ato jurídico administrativo que é, pode ser tido por nulo ou anulável. [...] O ato administrativo de lançamento será declarado nulo, de pleno direito, se o motivo nele inscrito – a ocorrência de fato jurídico tributário, por exemplo – inexistiu. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e de bens. Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa visceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são *ex tunc*, retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação, por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são *ex nunc*, começando a contar do ato que declara a anulabilidade.²

Instaurado o contencioso administrativo tributário, mediante impugnação tempestiva do sujeito passivo tributário, cessa, todavia, a competência revisora da Autoridade Fiscal que expediu o ato de constituição do crédito. Em contrapartida, inicia-se a dos órgãos julgadores, os quais deverão analisar a conformidade dos pressupostos e elementos dessa norma individual e concreta ao plexo das regras

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 435.

jurídicas que disciplinam os limites materiais e formais para a sua confecção, bem assim às provas que lhe deram sustentação.

De fato, resistindo o sujeito passivo à pretensão do Fisco pela apresentação de defesa, o único veículo de linguagem legítimo para promover alterações no ato de lançamento ou de aplicação de penalidade é a invalidação, seguida, ou não, de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo legal. A partir deste instante, os possíveis defeitos do ato somente poderão ser apurados pelos órgãos judicantes.

O processo administrativo fiscal surge, portanto, como mais uma etapa do controle de legalidade do lançamento “desde dentro”, uma vez que é realizado na própria intimidade da Administração, ao longo da formação da sua vontade³. Mesmo que, com a apresentação da defesa, haja o deslocamento da autoridade competente para a análise dos possíveis vícios do lançamento, nesta fase, o controle de legalidade continua sendo da competência de órgãos da Administração Pública.

A controvérsia instalada no processo será decidida pelo órgão julgador competente, que embora também esteja adstrito ao interesse público, *situa-se em posição mais equidistante dos postulantes, centrada no interesse substancial de justiça, função que lhe cabe como órgão de aplicação do direito.*⁴

Neste ponto, vale ressaltar que, diferentemente do que se verifica no processo judicial, a principal finalidade do processo administrativo tributário não é solucionar conflitos de interesses entre particular e o Poder Público, ainda que o faça mediatamente. Sua razão de ser é controlar a legalidade dos atos de constituição do crédito tributário.

Com efeito, no direito tributário, os títulos executivos são constituídos, muitas vezes, com base em ato unilateral do próprio credor público (lançamento de ofício ou auto de infração). Daí porque é constitucionalmente assegurado aos particulares ampla defesa e contraditório também na esfera administrativa, sob pena de quebra da segurança jurídica e da igualdade dos executados.

É muito distinta a legitimidade da execução de um título confeccionado pela manifestação expressa de vontade de ambas as partes daquela decorrente de um

³ Como observam Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto, diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergirá sob o peso de um acúmulo insuportável de questões a julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário. (*Substituição e Responsabilidade Tributária*. Revista de Direito Tributário 49. São Paulo: Malheiros, 1989, p. 122).

⁴ Cf. XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005., p.167.

título constituído exclusivamente pelo sujeito ativo. É justamente por conta dessa peculiaridade que o prévio processo administrativo foi elevado pela lei à categoria de requisito de validade para a formalização do título executivo fiscal, quando relativo a tributo constituído pela própria Fazenda Pública. Sem que seja conferida aos sujeitos passivos a possibilidade de conhecer a exigência anteriormente à execução forçada, ter-se-á comprometida a certeza do título que a fundamenta.

É esse o valor jurídico resguardado pelo processo administrativo, não se limitando, portanto, à composição de conflito de interesses. É justamente por conta disso que o regime jurídico aplicável ao processo administrativo é consideravelmente diverso daquele aplicável ao processo tributário judicial.

De fato, é notória a especificidade das regras e princípios que norteiam o atuar das partes e, em especial, do órgão julgador na condução de cada uma dessas espécies de processo. Não é por outro motivo que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e no impulso do processo são traços estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A despeito disso, não raras vezes, fundamentam-se decisões em processos administrativos sob a influência de normas de outros ramos do direito. É muito comum recorrer a institutos do direito processual civil para solucionar questões administrativas, esquecendo-se que as normas consolidadas no Código de Processo Civil se voltam à solução de litígios entre particulares, e não ao controle de legalidade de seus próprios atos. A iniciativa somente se justifica nos casos de omissão.

Da mesma forma, é reiterada a tentativa de flexibilizar regras que se aplicam apenas às partes com normas que se destinam exclusivamente a regular a atuação do órgão julgador e vice versa. Muito desta confusão se deve às especificidades do processo administrativo, que não tratam a autoridade julgadora como mero espectador do processo, conferindo-lhe uma série de poderes que, no processo judicial, a princípio, restringir-se-iam às partes.

Em função do corte metodológico realizado ao definir o objeto do presente estudo, interessa-nos apenas investigar as restrições materiais e formais impostas ao julgador para a realização da prova. Para isso, importa analisar, num primeiro momento, os princípios que influenciam na construção destas normas bem como as regras que regulam de forma direta a iniciativa probatória no processo administrativo tributário. Num segundo momento, analisaremos os sujeitos credenciados pelo sistema para sua produção, bem como o regime jurídico aplicável a

cada um deles, dando especial enfoque aos limites temporais. É o que faremos nos itens seguintes.

3. Princípios que interferem na produção da prova

3.1 Princípio da legalidade tributária

Como regra, o veículo introdutor de comandos inaugurais no sistema de direito positivo há de ser sempre a lei (artigo 5º, II, CF). Essa máxima, conquista do Estado Democrático de Direito, afasta a possibilidade de se cogitar o estabelecimento de direitos subjetivos e deveres correlatos senão em decorrência da manifestação de vontade do povo, concretizada em comandos legais.

O princípio da estrita legalidade tributária, por sua vez, vem acrescentar rigores procedimentais em matéria tributária, dizendo mais do que isso: estabelece que a lei instituidora do tributo prescreva tanto os elementos que compõem a descrição do fato jurídico, como os dados que integram a relação obrigacional, delineando exaustivamente todos os contornos da norma tributária em sentido estrito.

Mas não é só no campo material (conteúdo) que o princípio da legalidade se manifesta. Com efeito, o art. 142, do CTN c/c as disposições do Decreto nº 70.235/72⁵, denunciam que a competência das autoridades fiscais para realizar o ato de lançamento, bem como das autoridades julgadoras para proferir decisões em processo de controle de sua legalidade está sujeita igualmente a limites. O legislador estabeleceu uma série de dados imprescindíveis à compostura desses atos, bem como a sequência procedimental que deve ser observada na sua confecção. Assim, também o processo administrativo deverá ser instaurado e desenrolado nos estritos ditames da lei.

Tomando o princípio da legalidade tributária sob essas duas perspectivas e dando especial enfoque ao tema deste trabalho, a conclusão é única: o presente limite objetivo impõe que a relação obrigacional seja desencadeada apenas se efetivamente verificado no plano da realidade o fato descrito na hipótese de incidência tributária, razão pela qual faz-se imprescindível que tanto o ato de lançamento como as decisões proferidas no curso de processo administrativo tributário sejam **pautados em provas**.

⁵ Este Decreto foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei. Recentemente, foi regulamentado pelo Decreto nº 7.574/11, o qual disciplina o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incorporando, inclusive, a legislação editada sobre a matéria até 25 de junho de 2010.

Estas, da mesma forma, não podem ser produzidas acriteriosamente, mas apenas em estrita observância aos limites estabelecidos pela lei.

Apenas o lançamento que estiver devidamente respaldado em provas poderá ser considerado legítimo, em conformidade com o sistema. Não basta que a autoridade competente relate o evento concretamente ocorrido no mundo ou decida pela sua validade. É necessário que qualquer dessas linguagens esteja fundamentada em provas.

Por tudo isso, é fácil concluir que na esfera do processo administrativo tributário a prova há de ser feita em toda a sua extensão, de tal modo que se assegurem as prerrogativas constitucionais de que desfrutam os sujeitos passivos de só serem gravados nos exatos termos que a lei tributária especificar. Somente assim ter-se-á efetivamente respeitado o princípio da legalidade tributária.

Mas não percamos de vista que a extensão da prova a que nos referimos é aquela estabelecida pela lei. Apesar de a produção probatória ser o instrumento mais eficaz na tentativa de aproximar o fato do evento, a sua realização está longe de ser livre e irrestrita. Pelo contrário, o legislador foi bastante minucioso ao determinar quando, como, onde e quem possa produzi-la. Isto tudo como forma de resguardar outros valores igualmente preciosos para o direito positivo, dentre os quais se destaca a segurança jurídica.

3.2 O princípio do devido processo legal

O controle de legalidade realizado pela Administração tributária encontra fundamento de validade na Constituição da República, a qual determinou, expressamente, a observância aos princípios inerentes ao devido processo legal (art. 5º, LIV). Trata-se de preceito de observância necessária em todos os processos, inclusive nos administrativos tributários.

A expressão “*devido processo legal*” indica o conjunto de garantias processuais a serem asseguradas às partes, legitimando, assim, o próprio processo. Conquanto esse princípio, em um primeiro momento, tenha consistido na mera exigência de respeito à forma procedimental, seu conteúdo, na atualidade, é bem mais amplo. Neste ponto, nos ensina Paulo de Barros Carvalho que o direito ao devido processo pressupõe a verificação de uma série de desdobramentos, que podem ser assim enumerados:

1º – Direito a ser ouvido, que abrange, por sua vez:

- a) ampla publicidade de todos os atos do procedimento, máxime aqueles privativos da Administração, firmando-se, nesse plano, o direito de vista do particular, que não pode ser tolhido sob qualquer pretexto.
- b) oportunidade de expressar suas razões em momentos que antecedam a expedição do ato administrativo e, também, por desdobramento lógico, em instantes subseqüentes à celebração e publicidade do ato;
- c) manifestação expressa da autoridade que está incumbida de apreciar o feito, com relação a cada um dos argumentos e das questões propostas, ressaltando-se, naturalmente, aquelas que refugirem do segmento circunscrito na lide;
- d) dever da Administração de decidir explicitamente os pedidos, impugnações e recursos, fundamentando as soluções alvitradas e analisando, topicamente, os pontos levantados pelas partes; (...)

2º – Direito a oferecer e produzir a prova adequada à defesa de suas pretensões. Essa prerrogativa traz também, como pressupostos:

- a) **direito a que toda prova, razoavelmente proposta, seja produzida, ainda que tenha que fazê-lo a própria Administração, como atestados, certidões, informações, esclarecimentos, etc.;**
- b) direito a que a produção da prova seja efetivada antes que o Poder Público adote alguma posição definitiva sobre o conteúdo da questão;
- c) **direito a participar na produção da prova feita pela Administração, seja ela pericial ou testemunhal, como outra manifestação do princípio da publicidade.**⁶ (destacamos)

Como é possível perceber, desse princípio decorrem outros, dentre os quais se destaca a ampla defesa. Para o que interessa à presente investigação, basta que mantenhamos a seguinte ideia: no processo administrativo é amplo, mas não irrestrito, o direito de oferecer e produzir a prova adequada à defesa das pretensões das partes, competindo, inclusive, à própria autoridade julgadora a sua iniciativa.

3.3 Princípio da busca da verdade material

É clássica a distinção entre *verdade material* e *verdade formal*. Enquanto a primeira é definida como a efetiva correspondência entre enunciado e o acontecimento do mundo, a segunda é tomada como aquela verificada no interior de um sistema, em cumprimento de suas próprias regras, mas susceptível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, da verdade real. Com base nessa classificação, é comum identificar o processo administrativo tributário com a busca da verdade material e o processo judicial tributário com a verdade formal.

Ocorre que, falar em verdade material, quando o paradigma adotado é a filosofia da linguagem, é uma impropriedade. Com efeito, para os adeptos desta

⁶ *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 910-912.

corrente, a realidade é um conjunto de sistemas linguísticos auto-referentes – dentre eles, o direito positivo –, de forma que a verdade torna-se algo dissociado do dado empírico a que se reporta. Assim, com o denominado giro-linguístico⁷, a linguagem passa a ser concebida como constitutiva da realidade, não mais se admitindo a verdade por correspondência.

É por conta disso que Fabiana Del Padre Tomé conclui que “*a verdade que se busca no curso de processo de posituação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica*”.⁸

Efetuados esses esclarecimentos, indaga-se: existe alguma possibilidade de compatibilizar o tão falado princípio da busca da verdade material com a teoria da linguagem? E mais, haveria diferenças entre o atuar no processo administrativo e no judicial, por conta da influência deste princípio?

Pois bem. Ao tratar dos princípios da verdade formal e material, Aurélio Pitangas Seixas Filho⁹ afirma que a consequência que decorre de os procedimentos litigiosos serem regidos pelo princípio da verdade formal e os procedimentos administrativos pela verdade material é amparar o direito à ampla defesa e superar o direito ao contraditório. Na mesma linha, Alberto Xavier¹⁰, Paulo Celso B. Bonilha¹¹ e James Marins¹², dentre outros, consideram inafastável a aplicação do princípio da verdade material nos contenciosos administrativos, o que faz com que o órgão julgador não possa “*priorizar a formalidade processual probatória, com ônus processual próprio das partes*”¹³, como ocorre nos processos judiciais.

O que esses doutrinadores defendem, em última análise, é o abandono das formas solenes nos processos administrativos, em especial no que toca à produção

⁷ “A reviravolta lingüística do pensamento filosófico do século XX se centraliza, então, na tese fundamental de que é impossível filosofar sobre algo sem filosofar sobre a linguagem, uma vez que esta é o momento necessário constitutivo de todo e qualquer saber humano, de tal modo que a formulação de conhecimentos intersubjetivamente válidos exige reflexão sobre sua infra-estrutura lingüística”. (OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 2006, p. 13).

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 38.

⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Invalidez de lançamento tributário por cerceamento do direito de defesa – ausência de motivação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 26, p. 92.

¹⁰ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 124 e ss.

¹¹ BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 76.

¹² MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000., p. 177-179.

¹³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, p. 178.

de provas. Tal assertiva evidencia que, deixando suspensa a barreira da terminologia empregada, seja qual for o método que se adote, é inegável a existência de um núcleo comum: o regime jurídico dos processos administrativos inclui regras que conferem maior liberdade à autoridade julgadora na produção de provas e contraprovas.

Assim, independentemente da corrente filosófica que se adote, certo é que as regras e princípios que informam o processo administrativo diferem dos que regem o processo judicial, identificando-se apenas naqueles comandos para que o órgão julgador, inclusive por iniciativa própria, se muna do maior número de elementos possíveis (provas) como forma de permitir a máxima aproximação entre a ocorrência concreta do mundo e o seu relato no antecedente da norma de lançamento.

Em outras palavras, o regime jurídico do processo administrativo inclui normas que conferem à autoridade julgadora deveres de ampla investigação dos fatos. Dentre eles podemos destacar: o impulso oficial, a iniciativa probatória do juiz e a necessidade de fundamentar as decisões de indeferimento do pedido de produção de provas (art. 2º, parágrafo único, XII, da Lei nº 9.784/99, arts. 18 e 29, do Decreto nº 70.235/72, arts. 35 e 36 do Decreto nº 7.574/11, respectivamente).

É o que bem sintetiza James Marins, “*a liberdade investigativa, os meios próprios de averiguação dos eventos de interesse tributário (diligências administrativas in loco) e as faculdades procedimentais e processuais conferidas à Administração, se apresentam como instrumentos mais apropriados para a aproximação com a verdade material daquelas que são usualmente disponíveis no processo judicial*”.¹⁴

Tecidos esses esclarecimentos, infere-se que a denominada busca da *verdade material* é, em verdade, um dever de investigação dirigido ao órgão julgador, que tem ampla liberdade para apurar os fatos, trazendo ao processo todos os dados (documentos, informações etc.) sobre a matéria discutida, sem se ater apenas aos elementos carreados pelas partes.

3.4 Princípio da oficialidade

Nos procedimentos marcados pelo princípio da oficialidade, imputa-se à autoridade julgadora o dever de promover a sua impulsão, mesmo nos casos em que ele tenha se iniciado por ato da parte. Diferentemente do que se verifica no processo

¹⁴ *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, p. 177.

judicial, o desenrolar dos atos e termos do processo administrativo não depende apenas da iniciativa das partes. O órgão julgador está autorizado a adotar medidas necessárias para a correta aplicação da lei, mesmo diante da inércia das partes.

Ao tratar do tema, James Marins nos ensina que o prosseguimento do processo administrativo *independe da promoção ou do requerimento pelo contribuinte das providências atinentes ao processo, pois no âmbito administrativo não vigora o princípio dispositivo que atribui às partes o ônus processual atinente à continuidade do feito.*¹⁵

O presente princípio se aplica a todos os processos administrativos, em face do que prescreve o art. 2º, parágrafo único, XII, da Lei nº 9.784/99:

Art. 2º: (...)

Parágrafo único: Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de

XII - **impulsão de ofício**, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

A impulsão oficial confere à autoridade julgadora competência para determinar a realização de todos os atos e termos regulares do processo, o que, por óbvio, inclui a produção de provas. Mas para que não pairassem dúvidas a respeito da amplitude e do alcance do presente princípio, o legislador positivou expressamente permissão para o órgão julgador determinar de ofício a sua realização. É o que prescrevem os arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 c/c com os arts. 35, 36 e 63 do Decreto nº 7.574/11.

Este princípio relaciona-se diretamente com os princípios da estrita legalidade e da busca da verdade material. Conjuntamente, representam limites objetivos que imprimem maior eficiência ao controle de legalidade do lançamento, permitindo, em consequência, seja alcançado o valor justiça da tributação. Este, por sua vez, entendido como a exigência de tributos apenas diante da efetiva realização de fatos jurídicos tributários e nos estritos limites da sua ocorrência, o que somente é alcançado mediante o cotejo das provas.

Pois bem. Tecidos esses breves comentários sobre os principais princípios que interferem na delimitação da iniciativa probatória no processo administrativo, tanto do sujeito passivo do tributo, como do órgão julgador, passemos à sua análise propriamente dita.

¹⁵ *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, p. 179.

4. Iniciativa probatória do sujeito passivo tributário e seus limites

Ao disciplinar o processo administrativo fiscal federal, o legislador prescreveu, expressamente, no art. 16, do Decreto nº 70.235/72 (c/c o art. 57, do Decreto nº 7.574/11), a necessidade de a defesa ser instruída com provas concludentes da matéria impugnada, bem como indicar as diligências ou perícias que o impugnante pretende realizar.

Logo adiante, determina que a não observância deste limite temporal implica a preclusão¹⁶ do direito de o sujeito passivo tributário produzir ou requerer a realização da prova em outro momento processual, exceção feita às hipóteses que enumera: (i) impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) quando a prova se referir a fato ou a direito superveniente; ou (iii) quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assim, o que se percebe é que o legislador, apenas em ocasiões bem definidas, afastou a aplicação da norma que estabelece a perda do direito de o particular realizar a prova após a impugnação. Portanto, como regra, caso o sujeito passivo tributário não instrua sua defesa com provas ou olvide-se de, neste mesmo ato, requerer a realização de perícias e diligências, não poderá fazê-lo posteriormente.

O estabelecimento de limite temporal tão rigoroso à atividade probatória do impugnante tem provocado inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais. As posições podem ser sistematizadas em quatro grandes grupos:

- ✓ **Primeiro grupo:** defende a possibilidade de apresentação de provas até o julgamento em primeira instância;
- ✓ **Segundo grupo:** aceita a produção probatória em qualquer fase do julgamento;

¹⁶ Art. 16. A impugnação mencionará: (...) IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda 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. (...)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (...)

§ 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.

§ 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..

- ✓ **Terceiro grupo:** admite a apresentação de provas após a defesa nas hipóteses excepcionadas pela lei e em se tratando de “prova robusta”;
- ✓ **Quarto grupo:** só admite a apresentação de provas após a defesa nos casos excepcionados pela lei;

Os adeptos do primeiro grupo entendem que o prazo para o sujeito passivo tributário apresentar a prova no processo tributário resulta da interpretação conjunta do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (regulamentado pelo art. 57, do Decreto nº 7.574/11) com o art. 38 da Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo), o qual estabelece 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*”. Daí a razão de concluírem ser ilegítima a recusa de prova apresentada ou requerida antes da decisão de primeira instância.¹⁷

Apesar de reconhecermos os efeitos práticos dessa posição, vez que representa tentativa de fundamentar o alargamento do prazo, muitas vezes insuficiente, de que goza o sujeito passivo tributário para apresentar provas no processo administrativo, entendemos que ela não pode prevalecer.

Fundamentalmente, a presente conjectura peca por não respeitar um dos mais tradicionais princípios do direito: *lei especial prevalece sobre a geral*. Existindo lei especial (Decreto nº 70.235/72) estabelecendo que, no processo administrativo fiscal, o prazo para a apresentação de provas pelo impugnante coincide com o prazo para a defesa, não se justifica a aplicação do prazo geral (Lei nº 9.784/99). Não fora isso, existe previsão na própria Lei nº 9.784/99¹⁸ proibindo especificamente iniciativas como esta.

¹⁷ “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. Tem 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 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.

¹⁸ “Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

A segunda corrente, por sua vez, defende a apresentação ilimitada das provas. Segundo seus partidários, as provas devem ser sempre consideradas no julgamento, sob pena de violação dos princípios da busca da verdade material e da ampla defesa¹⁹.

Pois bem, é recursivo o uso do princípio da verdade material como argumento para flexibilizar o prazo da iniciativa probatória do sujeito passivo tributário. Em nosso sentir, esta iniciativa é frágil, uma vez que referido princípio informa apenas o regime jurídico aplicável ao órgão julgador, interferindo exclusivamente na demarcação da sua competência para atuar dentro do processo administrativo tributário.

É um equívoco pretender afastar a aplicação de regra que estabelece limite temporal para a iniciativa probatória de um específico sujeito do processo (impugnante) com princípios que regulam a atividade de outro (julgador). E o legislador foi bastante claro ao demarcar o campo de atuação de cada um deles, estabelecendo a amplitude e o alcance da iniciativa probatória do juiz e das partes em enunciados normativos diversos, deixando evidente a impossibilidade de mesclar as referidas regras.

A presente crítica não se estende, todavia, à ampla defesa. De fato, este princípio norteia a atuação do sujeito passivo tributário no processo. Entretanto, como já tivemos a oportunidade de afirmar, ampla defesa não equivale a defesa irrestrita. Ela é ampla apenas nos limites da lei. E tendo o legislador estabelecido de forma expressa regra de preclusão, enumerando, inclusive, as poucas hipóteses em que ela pode ser excepcionada, não cabe ao aplicador da lei ignorar o comando normativo, construindo interpretação totalmente dissociada do texto legal.

Não se nega que a finalidade primeira do processo administrativo é realizar um controle interno de legalidade do ato de constituição do crédito tributário.

¹⁹ “(...) PRECLUSÃO. A jurisprudência emanada da Câmara Superior de Recursos Fiscais, dispensando as formas rígidas sem, entretanto, prescindir da certeza jurídica e da segurança procedimental, em razão de superveniência e de possibilitar o contraditório, ou seja, de possibilitar a contraposição a fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, tem acolhido laudos apresentados por ocasião da interposição de recurso voluntário (Lei 9.532/97, art. 67), mediante a aplicação do princípio da verdade material.” (AC CSRF/03-04.129, 3ª Turma, DOU 22.12.06)

“PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MATÉRIA SOMENTE ALEGADA NO RECURSO. PRECLUSÃO E VERDADE MATERIAL. A matéria somente alegada no recurso não sofre preclusão, em sede de processo administrativo, quando efetivamente demonstrada a sua relevância, em função do princípio da verdade material, e apresentados documentos que permitam a apuração dos valores efetivamente devidos”. (AC 201-80.222, 2º CC, 1ª Câmara, DOU 25.04.07)

“QUESTÃO PROCESSUAL. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA VERDADE MATERIAL – A apresentação de prova documental, após o decurso do prazo para a interposição de impugnação, pode ser admitida excepcionalmente, nos termos do art. 16, do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 9.532/97, a fim de que a decisão proferida se coadune com os princípios da legalidade e da verdade material. (CSRF/03-05.210. Processo nº 10814.008031/98-75)

Entretanto, não se pode perder de vista que este procedimento está devidamente regulado pela lei, de sorte que não se pode legitimamente admitir o abandono dessas determinações. A existência de indícios, ainda que fortes, de ilegalidades na lavratura do lançamento não é suficiente para autorizar a autoridade julgadora a desconsiderar os limites impostos pela lei, sob pena de incorrer, igualmente, em ilicitudes. Ilegalidades não se compensam.

Por outro lado, não vislumbramos fundamentos jurídicos para considerar a presente norma inconstitucional. O legislador não anulou a ampla defesa, apenas estabeleceu limite para o seu exercício, o que se coaduna com outros valores igualmente prestigiados pelo sistema, como é o caso da segurança jurídica. Se, de uma parte, deve o Fisco instrumentalizar o controle de legalidade eficaz de seus próprios atos, de outra, deve pacificar os conflitos em tempo razoável e nos estritos termos da lei. Afinal, justiça tardia não é justiça. Eis os motivos pelos quais entendemos que esta corrente também não reflete o ordenamento jurídico pátrio.

Já o terceiro grupo afirma que a regra de preclusão em análise deve ser respeitada em sua inteireza, podendo ser excepcionada, todavia, também nos casos de apresentação de “prova robusta”, ou seja, de provas que se destinem a demonstrar de forma direta e concludente a inexistência ou a extinção da obrigação tributária.

É o que defendem Maria Teresa Martínez Lopes e Marcela Cheffer Bianchini:

Parece-nos, portanto, que a tendência das decisões da Câmara de Recursos Fiscais está na aplicação de critérios de pertinência e utilidade na aceitação da documentação apresentada, conforme explanações ao longo deste trabalho. Acertadas estão as decisões que, a depender da documentação juntada pelo contribuinte, se posicionem alternativamente, ora no sentido de aplicarem literalidade da restrição do art. 16 do PAF, ora no sentido de caracterizarem a incorrência de preclusão, adequando a situação como excepcionais e em conformidade com as exceções elencadas no dispositivo legal e, para tanto, deve existir uma prévia análise dos documentos juntados, mesmo que para recusar a documentação, em respeito a livre convicção do julgador na apreciação das provas, conforme determina o art. 29 do Decreto nº70.235/72.²⁰

Na nossa singela opinião a presente construção não se sustenta pelos seus próprios termos. Ou se admite que a regra prescrita no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (art. 57, § 4º, do Decreto nº 7.574/11), em toda sua extensão, é de observância cogente pelas autoridades julgadoras ou se defende que a limitação por ele

²⁰ LOPES. Maria Teresa Martínez, BIANCHINI. Marcela Cheffer. Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal. In. Neder. Marcos Vinicius. De Santi. Eurico Marcos Diniz. Ferragut. Maria Rita (Coords.) *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética. 2010, p. 49)

imposta afronta garantias individuais dos sujeitos passivos na defesa de seus direitos, podendo, por conseguinte, ser afastada por inconstitucionalidade. Posicionamo-nos, entretanto, favoravelmente à primeira interpretação por entendermos que o legislador não está impedido de delimitar a produção de provas. Aliás, como já chamamos a atenção, ele deve fazê-lo, sob pena de comprometer a segurança jurídica. O que lhe é vedado é proibir a prova, estabelecer requisitos desarrazoados para a sua produção ou mesmo fixar prazo excessivamente exíguo que, em última análise, impossibilite a sua realização, o que não nos parece ter ocorrido no caso em análise.

Conclusão em sentido contrário enfrenta, ainda, o obstáculo processual prescrito no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, repetido pelo art. 59 do Decreto nº 7.574/11, o qual proíbe que os órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, *afaste a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*. Por mais esta razão, não pode a autoridade julgadora, especialmente quando fundamentada no “peso” da prova, afastar a aplicação de regra que relaciona as únicas hipóteses em que ela pode ser produzida pelo sujeito passivo tributário após a apresentação da defesa.

Assim, tornar dispensável a observância do prazo de preclusão nas hipóteses de apresentação de prova robusta equivale, em última análise, a criar exceção não prevista no sistema. Mesmo que a finalidade desta solução interpretativa seja evitar imposições tributárias sem lastro fático e, conseqüentemente, indevidas demandas judiciais, acompanhadas da imputação de ônus de sucumbência ao Fisco, não foi esta a alternativa adotada pela lei, não podendo o aplicador ultrapassar o âmbito da sua competência, que é justamente atuar nos estritos termos da lei. Não se pode, por mera deliberação da autoridade julgadora, ainda que motivada pelo mais alto grau de justiça, transpor estes limites, sob pena de ruir todo o sistema

É justamente por conta dessas razões jurídicas que entendemos ser a quarta teoria a mais sustentável²¹. Em outras palavras, defendemos a aplicação plena e irrestrita do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Cabe aqui, entretanto, um esclarecimento. Sustentar que a não apresentação da prova (“não nova”) juntamente com a defesa implica preclusão do direito de o sujeito passivo tributário fazê-lo

²¹ No mesmo sentido: Acórdão nº 106-14.361/2004; Acórdão nº 301-31.106/2004; Acórdão nº 293-00.015/2008; Acórdão nº 201-81-255/2008; Acórdão nº 201-81.256/2008; Acórdão nº 201-81-455/2008; dentre outros.

posteriormente não significa, todavia, impossibilidade de a mesma vir a ser apreciada pelo julgador.

A razão desta assertiva é singela, mas decisiva: a produção probatória no processo administrativo tributário compete concorrentemente às partes e ao juiz. Assim, mesmo na hipótese de a prova ser trazida aos autos quando já precluso o direito de o particular fazê-lo, o julgador pode e deve analisá-la, desde que o faça por iniciativa própria, dentro dos limites de sua atuação. Para isto basta que se trate de prova necessária. É o que veremos com mais vagar no item seguinte.

5. Iniciativa probatória da autoridade julgadora e seus limites

O art. 29 do Decreto nº 70.235/72, prescreve que, na apreciação das provas, a autoridade julgadora *formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*. Este dispositivo foi regulamentado pelo art. 63, do Decreto nº 7.574/11, o qual determina que na realização de diligências ou de perícias, deverá ser *observado o disposto nos arts. 35 e 36*. Estes dois enunciados normativos, por sua vez, estabelecem o seguinte:

Art. 35. A realização de diligências e de perícias **será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante**, quando entendê-las **necessárias para a apreciação da matéria litigada**.

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação.

Art. 36. A **impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas**, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação.

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido **consideradas prescindíveis ou impraticáveis**, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão.

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

Ainda quanto ao tema, prescreve o art. 29, do Decreto nº 7.574/11, que :

Art. 29. 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

Dispondo o legislador de forma tão clara, não há espaço para dúvida: no processo administrativo tributário, a iniciativa probatória compete concorrentemente ao julgador e às partes, estando, todavia, em cada caso, sujeita a regime jurídico próprio.

Fixada esta premissa e já tendo enfrentado o tema da iniciativa probatória do sujeito passivo tributário, importa identificar os limites e os requisitos para a determinação da prova pelo julgador, bem como a natureza jurídica dessa decisão.

Pois bem. Analisando de forma cuidadosa os enunciados acima transcritos, verifica-se que dois foram os requisitos impostos pelo legislador para autorizar a realização de ofício de provas: (i) sua necessidade para a solução do litígio; e (ii) que elas tenham como objeto apenas matérias impugnadas pela parte. A identificação deste segundo requisito decorre do uso da expressão “*matéria litigada*” no art. 35, o que deixa evidente que a prova a ser produzida de ofício deve se referir exclusivamente aos pontos que estão sendo discutidos no processo ou a matérias de ordem pública²². Assim, se o sujeito passivo tributário não contesta determinada matéria na sua defesa, tanto ele como a autoridade julgadora não poderão fazê-lo em outro momento processual, exceção feita àquelas matérias que, por sua própria natureza, são conhecíveis a qualquer tempo, por ser de interesse público.

Apenas diante da presença simultânea dessas duas condições é que se legitima a determinação da prova pelo julgador. Por outro lado, ausente qualquer uma delas, ter-se-á abuso de poder, arbítrio.

Neste ponto é necessário esclarecer que, mais do que mera autorização, a presente regra representa um dever imposto à autoridade julgadora. Com efeito, sendo a

²² “(...) DEFINITIVIDADE. PRECLUSÃO. São definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita ao recurso de ofício. A teor dos arts. 16 e 17 do PAF, opera-se a preclusão em relação as matérias não deduzidas na impugnação, que delimita a postulação recursal”. (AC 1803-00.062, 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do extinto Conselho de Contribuintes, Data da Sessão: 27.05.09)

No voto, o relator destacou o seguinte: “Por outro turno, por se tratar de matéria de interesse público, passível de conhecimento inclusive de ofício, analisaremos a procedência da alegação em relação a decadência do período”.

No mesmo sentido: “MATÉRIA PRECLUSA. Questões não provocadas à debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal”. (AC 1301-00.158, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, DOU 06.10.09)

atuação do juiz no processo administrativo tributário marcada pelos princípios da legalidade, da oficialidade e da busca da verdade material, e tendo em vista que a prova somente pode ser determinada de ofício quando for necessária para a apreciação da matéria litigada, conclui-se que nos casos em que o julgador se depara com situação que demanda (i) esclarecimentos técnicos específicos para sua solução ou (ii) o carreamento ao processo de mais elementos para a formação da sua convicção, não terá outra alternativa senão determinar a produção de prova. Afinal, prova necessária é aquela sem a qual não se alcança um julgamento satisfatório.

Assim, afasta-se de plano a ideia de que a decisão que determina a realização de provas de ofício é discricionária. Sua natureza jurídica é de ato vinculado, devendo guardar plena aderência aos comandos legais.

Portanto, nos casos de apresentação de documentos ou mesmo de requisição de perícias ou diligências após o protocolo da defesa, a autoridade julgadora, na análise da sua procedência, deverá enfrentar duas questões: (i) trata-se de situação que se enquadra nas exceções previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (art. 57, § 4º, do Decreto nº 7.574/11)?; ou (ii) trata-se de hipótese que autoriza o órgão julgador a determinar a sua realização de ofício?

Sendo positiva a resposta a qualquer uma destas perguntas, o que se terá é o enquadramento da situação apresentada pela parte em uma das hipóteses legais que autorizam a realização de provas após a impugnação, razão pela qual deve ser, necessariamente, determinada a sua produção. A diferença fundamental entre elas é que, enquanto a primeira permanece na esfera de iniciativa da parte, a segunda recai sobre o campo de atuação da própria autoridade julgadora.

De outra parte, se as respostas às duas indagações acima relacionadas forem negativas, deve ser indeferida ou não determinada a sua produção. Afinal, reafirme-se, apenas a prova que se enquadre nas situações relacionadas nos incisos do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, ou que seja necessária para o deslinde da controvérsia (art. 29, do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 35, *caput*, do Decreto nº 7.574/11) poderá ser realizada após a impugnação.

Não se nega, todavia, que quanto mais vagos e ambíguos sejam os conceitos usados pelo legislador para a delimitação de uma competência, tanto maior será a dificuldade na identificação do preenchimento desses requisitos no caso concreto. Neste contexto, entendemos que a análise da legalidade das decisões que determinam a produção da prova trazida aos autos após a defesa e que não se enquadra no conceito de

prova nova se resume à própria definição do significado de *necessidade*, bem como à verificação do enquadramento da prova concretamente apresentada ao seu conceito, não demandando quaisquer outros questionamentos.

Em outras palavras, o desafio é verificar se a prova trazida ao conhecimento do órgão julgador intempestivamente (sob a perspectiva do sujeito passivo tributário) é decisiva para determinar o tratamento jurídico a ser dado ao caso submetido à sua análise.

O que não se pode admitir, sob qualquer argumento, é a mistura de regimes jurídicos diversos, como ocorre, por exemplo, na decisão que admite a produção de provas não novas pelo sujeito passivo após a defesa, sob o fundamento de flexibilização da regra de preclusão do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com base na aplicação do princípio da busca da verdade material. Essa falta de coerência na análise do direito positivo fica ainda mais notória quando se defende que as exceções à regra de preclusão do impugnante são taxativas.

Ademais disso, não se pode perder de vista que as decisões relativas a prova são sempre vinculadas. A despeito de a liberdade de atuação do juiz administrativo, especialmente no que diz respeito à iniciativa probatória, ser sobremaneira mais ampla do que no processo judicial, não é possível afirmar que ela seja marcada pela discricionariedade. Do contrário as decisões não teriam que ser fundamentadas ou passíveis de controle de legalidade por órgão superior.

Daí porque julgamos frágil a afirmação de que, a depender do tipo e da força da prova, pode o juiz afastar a aplicação do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72. Não se pode outorgar a essas circunstâncias acidentais, as quais, destaque-se, não foram contempladas pela lei, a capacidade de subverter a natureza da decisão que determina a produção ou análise da prova, transmudando-a de ato vinculado para discricionário. Afinal, nos termos do Código Tributário Nacional, os procedimentos de fiscalização, constituição e cobrança do crédito tributário são, todos eles, marcados pela vinculação. Assim, a autoridade administrativa tem o dever de realizar cada um deles atendendo a todos os elementos estabelecidos pelas normas que o regulam especificamente, sem qualquer liberdade, o que inclui a observância das regras de preclusão.

É também por força desses enunciados que não é permitido ao Fisco exercer um juízo de conveniência ou oportunidade a respeito da realização da prova. Pelo contrário, está obrigado a determiná-la de ofício, com ou sem a prévia provocação

da parte, sempre que a situação concreta se subsumir à hipótese descrita abstratamente no art. 63 do Decreto nº 70.235/72 c/c o art. 35 do Decreto nº 7.574/11.

Assim, caso a parte apresente, após a impugnação, uma guia de pagamento de tributo, a microfilmagens de cheques demonstrando a efetiva compra de mercadorias, um demonstrativo de compensação etc., não há dúvidas de que essas provas devem ser apreciadas na medida em que elas são, inquestionavelmente, necessárias para a apreciação da matéria litigada, mesmo que não se trate de provas novas. Noutras situações, dada a complexidade do caso concreto, a resposta não será tão imediata, demandando maior esforço do aplicador na análise da sua efetiva necessidade para a decisão. O que não se justifica é defender que a simples circunstância de a parte juntar provas ao processo seja suficiente para anular a iniciativa probatória do juiz.

A preclusão do direito de o particular requerer a produção de uma prova necessária não impede o exercício dos poderes probatórios pelo Juiz. Não há qualquer regra que estenda os efeitos da perda de competência de um sujeito ao outro. Nenhuma norma indica tenha o legislador pretendido inibir a iniciativa probatória oficial em razão da perda do direito da parte de produzi-la. Dito de outra forma, se o juiz pode, *sponte propria*, determinar a produção de provas necessárias, não há razão jurídica para entender que o mesmo, diante da simples provocação da parte, perca o direito de fazê-lo.

Como já chamamos a atenção, se por um lado é certo que a regra preclusiva do direito do sujeito passivo não pode ser afastada por princípios que delimitam o âmbito da competência do juiz, por outro, é igualmente certo que ela não se presta a limitar a iniciativa probatória do órgão julgador, especialmente num contexto marcado pela oficialidade e pela busca da verdade material.

Com efeito, a preclusão relaciona-se ao impulso processual. Ocorre que no processo administrativo tributário, o impulso compete não apenas às partes, mas também à autoridade julgadora. Portanto, tendo o legislador se referido apenas ao *impugnante* no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não se pode defender a aplicação extensiva desta regra de preclusão ao juiz.

Tecidos esses comentários, o que se constata, portanto, é verdadeira confusão doutrinária e jurisprudencial em torno da norma que se deve aplicar ao caso concreto para autorizar a produção da prova. Isso se verifica, principalmente, por conta de a maioria dos intérpretes não levarem em conta a existência destas duas fontes de iniciativa probatória no processo administrativo: juiz e partes.

A presente conclusão pode causar, a princípio, certa perplexidade, mas esta persiste apenas se nos mantivermos apegados às normas que regulam o andamento do processo judicial, o qual opera com uma lógica própria, na qual o juiz, como regra, está para atuar na produção de provas.

Tecidos esses comentários, surge o contexto para indagar: qual seria a justificativa jurídica para prescrever preclusão desta natureza para a parte se o órgão julgador pode, a qualquer momento, suplantá-la, determinando ele próprio a produção da prova? Estabelecer norma diretiva de estímulo para o particular apresentar as provas desde o primeiro momento em que se pronuncia no processo, de sorte a deixá-lo pronto para julgamento da forma mais célere possível. Afinal, se não apresentar a prova no momento processual identificado pela lei corre o risco de a autoridade julgadora entender não se tratar de prova necessária e, por conta disso, não vir a apreciá-la. Com isso, alcança-se ainda o princípio da eficiência administrativa, igualmente prestigiado pelo art. 2º da Lei nº 9.784/99.

6. Conclusões

A regra de preclusão do direito de o impugnante produzir provas no processo administrativo tributário, prescrita no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, é cogente, de aplicação obrigatória, apenas podendo ser excepcionada nas hipóteses relacionadas neste mesmo dispositivo legal.

Isso não significa, todavia, impossibilidade de a prova vir a ser apreciada pelo julgador, mesmo quando apresentada após a impugnação.

A razão desta assertiva é singela, mas decisiva: a produção probatória no processo administrativo tributário compete concorrentemente às partes e ao Juiz. Assim, mesmo na hipótese de a prova ser trazida aos autos quando já precluso o direito de o particular fazê-lo, o julgador pode e deve analisá-la, desde que se trate de prova necessária para a apreciação da matéria litigada. Afinal, diferentemente do que se verifica em relação ao impugnante, o legislador não estabeleceu limite temporal para a iniciativa probatória da autoridade julgadora.

É importante que se perceba que não estamos aqui propondo interpretação jurídica nova. Com efeito, analisando a jurisprudência dos tribunais administrativos o que se verifica é a aplicação deste tratamento à maioria dos casos

análogos ao exposto²³, só que, em nossa singela opinião, sob fundamento jurídico equivocados. O objetivo do presente trabalho se resume, portanto, a chamar a atenção para a circunstância de que, diante de prova necessária apresentada após a defesa, o órgão julgador, para apreciá-la, não precisa flexibilizar qualquer regra de preclusão ou construir regra nova dissociada do texto legal. Pelo contrário, apenas deve aplicar corretamente os preceitos legais expressos que concomitantemente regulam a matéria, determinando de ofício a sua produção.

Assim, o que se propõe aqui é apenas a sistematização do estudo da prova no processo administrativo, de forma a imprimir maior tecnicidade aos julgados sobre a matéria, evitando, por conseguinte, decisões contraditórias e sem fundamentação legal.

²³ “ (...) De antemão, é mister assinalar que este Julgador apreciará livremente a matéria e a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes, indicando na sentença os motivos que lhe formaram o convencimento (inteligência do art. 131 da Lei 5.869/73), adotando dentre outros, os princípios da legalidade, da finalidade, da razoabilidade, da segurança jurídica e da verdade material”. (ACÓRDÃO CSRF/03-04.129, 3ª Turma, DOU 22.12.06). No mesmo sentido: Acórdão 108-09.655/2008; Acórdão 303-39.947/2008; Acórdão 303-34.308/2007.