

A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Evidence in the tax administrative process and the principle of material truth

Recebido em	02/06/2023
Aprovado em	26/07/2023

Rangel Perrucci Fiorin¹
Maria Paula de Azevedo Milani²

RESUMO

O presente artigo visa analisar, no âmbito do processo administrativo tributário, a possibilidade da produção de provas embasar a legitimação do princípio da verdade material como forma de perseguição plena da verdade dos fatos tributários. Apesar de tal princípio não estar expressamente previsto na Constituição Federal, é considerado como parte fundamental para formar a convicção do órgão julgador e para apuração do respectivo laço obrigacional. Assim, examina a aplicabilidade do princípio da verdade material como medida indispensável para proteção dos direitos fundamentais da sociedade, zelando pelos interesses públicos e também pelos interesses privados, quando protegidos pelo ordenamento jurídico.

Palavras-chave: Tributário; Princípio da Verdade Material; Processo Administrativo Tributário.

ABSTRACT

This article aims to analyze, within the scope of the tax administrative process, the possibility of evidence production supporting the legitimization of the principle of material truth as a means of pursuing the full truth regarding tax facts. Although this principle is not expressly provided for in the Federal Constitution, it is considered a fundamental component for forming the judgment organ's conviction and for assessing the respective legal obligation. Thus, it examines the applicability of the principle of material truth as an indispensable measure to protect the fundamental rights of society, safeguarding both public interests and private interests when protected by the legal framework.

Keywords: Taxation; Principle of Material Truth; Tax Administrative Process.

¹ Doutor e Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário) pela PUC/SP. Professor de direito tributário nos cursos de graduação e pós-graduação da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Ex-conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Advogado em São Paulo.

² Mestranda em Direito dos Negócios e Especialista em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Advogada em São Paulo.

1 INTRODUÇÃO

Prefacialmente, cumpre escrever que a administração pública deve operar sob a égide dos mandamentos legais e constitucionais, visto que tais comandos apresentam de forma explícita e implícita os vetores que orientam os procedimentos e o processo administrativo.

Com efeito, o acatamento obrigatório dos princípios da legalidade, vinculação, verdade material, oficialidade, dever de investigação e do dever de colaboração, garantem a melhor análise e decisão no processo administrativo tributário.

Em outras palavras a produção de provas embasa a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material, com o intuito de perseguição plena da verdade dos fatos tributários.

Em suma, é inequívoca a importância e aplicação dos princípios no Processo Administrativo Tributário. Notadamente a produção de provas no processo administrativo, suporta, dentre outras, a legitimação da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

Com substrato no princípio da verdade material é possível examinar fatos e provas, que ultrapassam o mundo dos autos processuais. Tal verdade deve ser apurada no julgamento dos processos com base nas provas documentais, periciais, técnicas e investigação dos fatos e da verdade que mais se aproxima da realidade.

2 DA PROVA E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Como escrito no tópico introdutório, a Constituição Federal consagra em seu texto diversos princípios que se apresentam como fundamentos basilares para administração fazendária, limitando a competência tributária e a atividade da administração pública.

Destarte, a instituição e a exação tributária não podem desrespeitar as garantias constitucionais e os interesses da Nação, sendo assegurado o exercício dos direitos sociais, individuais a igualdade e a justiça.

Assevera-se que os comandos utilizados pelo legislador magno não ficam restritos à mera expressão terminológica, mas são acepções jurídicas garantidoras dos direitos do contribuinte e de toda sociedade.

Em outras palavras, os princípios jurídicos são formados pelos valores superiores aceitos como verdades por uma sociedade e servem de fundamento para o ordenamento jurídico

De acordo com Roque Antonio Carrazza:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (Curso de direito constitucional tributário, 2009)

Especificamente sobre a verdade material, tal princípio reflete o comprometimento da administração na busca pela verdade irrefutável.

Celso Antônio Bandeira De Mello, em Curso de Direito Administrativo, afirma sobre a verdade material:

Consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial. (2011, p.306)

Para um maior entendimento, a administração pública tem sua atuação pautada pelo princípio da legalidade. Consequentemente, para atuar nos termos da norma tributária é preestabelecido que autoridade fiscal deve considerar fatos e provas que sustente a realidade dos fatos tributários.

Segundo a professora Odete Madauar:

O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las. (A Processualidade do Direito Administrativo, 2008)

Ainda de acordo com Fabiana Del Padre Tomé (2005) afirma, em A Prova no Direito Tributário: “A verdade jurídica não é material nem formal, mas verdade lógica.” Logo, a verdade que se busca em qualquer processo, administrativo ou judicial, é a verdade lógica, ou

seja, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica.

Por isso, sustenta-se que o princípio da verdade material é indispensável para alcançar a realidade dos fatos que deverão submetidos ao propósito legal. Desta forma, pode ser considerado como a representação da aplicação prática do princípio da legalidade.

Alexandre de Moares sustenta:

Assim, afirmamos que o princípio da legalidade administrativa, previsto no artigo 5, II, da Constituição Federal, deverá ser aplicado de modo mais rigoroso e especial visto que o administrador público poderá agir conforme o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba. (MORAES, Direito Constitucional, 2013, p. 335)

Nesse passo, o princípio da verdade material é indispensável para a garantir um processo administrativo eficaz e com solução imparcial. Trata-se do dever da autoridade de observar todos os fatos de que tenha conhecimento, determinando, dessa maneira, a materialidade da prova, a fim de atingir a realidade absoluta, e se valer dos mais amplos instrumentos cognitivos cabíveis para captar a realidade fática, mesmo que ainda não constem do processo.

Resulta claro que é a melhor forma para se alcançar o direito de defesa com o intuito de sustentar seu ponto de vista ou sua inocência, obedecendo às prescrições oferecidas pelo ordenamento.

Com tais informações, e possível mencionar que se busca a verdade por meio do estudo, da pesquisa e da apuração dos elementos constantes dos autos. Daí a importância da atividade probatória, porque é mediante ela que o julgador irá buscar a verdade material, conforme estrutura dialética do processo, para a solução dos conflitos.

Ademais, o processo administrativo constitui indubitavelmente um dos pilares sobre os quais se sustenta o Estado de Direito, que se caracteriza como o Estado de garantias, na medida em que objetiva a proteção dos direitos fundamentais de cada indivíduo e de toda a sociedade, simultaneamente.

Zela, assim, pelos interesses públicos e também pelos interesses privados, quando protegidos pelo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, merece atenção as palavras de Carmen Lúcia Antunes Rocha:

[...] no processo administrativo, o Estado – na condição de pessoa exercente das funções de administração do bem público – cumpre mais de um papel, comparece

em situação dúplice: como polo ativo ou passivo de arguição feita e como julgador da situação processada. [...] As denominadas “prerrogativas” da Administração Pública (que se apresentam em alguns processos administrativos, como, por exemplo, o de licitação e mesmo, em alguns casos, no disciplinar, como a utilização de documentos e provas havidas em seus próprios aparatos burocráticos) são antes deveres que faculdades, menos ainda privilégios que ela ostenta e têm como única justificativa o zelo e o comprometimento com o interesse público maior e determinante da atuação estatal. [...] Nada é mais interesse público que a garantia de cada um e de todos de que a igualdade jurídica prevalece em todos os casos em que não haja fundamento jurídico para desigualar, ou, dito de outro modo, que não há desigualdade jurídica a relevar. (ROCHA, Princípios constitucionais do processo administrativo brasileiro, vol. 209/1997, pp.189-222)

Tal vetor é encarado como um sustentáculo a devida apresentação da versão legítima dos fatos, vez que leva em consideração todas as provas lícitas apresentadas nos autos do processo administrativo.

Hely Lopes Meirelles explica:

O princípio da verdade material, também denominado da liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova lícita de que a autoridade processante ou julgadora 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-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a *reformatio in pejus*, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente. (MEIRELLES, Direito administrativo brasileiro, 2011, p.739-740)

Para James Marins:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. (MARINS, Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial, 2016, p. 170)

Com efeito, o julgador deve prezar pela verdade material, devendo, inclusive com base na moralidade e motivação, ter bom senso na captura de provas, sob a pena de tornar nulo o processo e de prevaricar na solução do litígio e expectativa das partes.

Como escrito até aqui, a busca pela melhor solução processual não se restringe as provas documentais juntadas aos autos no momento da impugnação administrativa, devendo o

juulgador buscar elementos para o seu convencimento, podendo inclusive, se for o caso, baixar o processo em diligência.

Como enuncia Paulo Celso Bergstrom:

A prova tem um objeto, que são os fatos da causa, isto é, os fatos deduzidos pelas partes, sejam os que fundamentam a ação, sejam os indicados na contestação. Destinatário da prova é o juiz. As afirmações dos fatos, pelos litigantes, são endereçadas ao juiz, que necessita e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Por isso, é indispensável a produção da prova, na qual o juiz buscará formar a sua convicção. (BONILHA, Da prova no processo administrativo tributário, 1997, p.68-69)

Nesse mesmo contexto, Maria Rita Ferragut destaca:

A prova e preferencialmente a contraposição de provas visam a demonstrar a verdade ou a falsidade do significado de um enunciado. Por contraposição, entende-se a comparação do dado que se quer provar com outros que confirmem ou infirmem a sua exatidão. A prova resultará da confirmação ou da concordância dos dados confrontados. (Presunções no direito tributário, 2005, p.78)

Do mesmo modo, além da prova ser essencial para a determinação do fato, é parte fundamental para formar a convicção do órgão julgador, vez que, não existe fundamento para a aplicação normativa e conseqüente constituição do fato jurídico tributário.

Dessa feita, mostra-se inequívoco que o objeto da prova são os fatos da causa, isto é, os fatos deduzidos pelas partes, que permanecem no aguardamento de que pretensões, alegações e defesas sejam eficazmente consideradas.

Corroborando, transcreve-se parte do voto proferido pela 1ª Turma Especial antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – no processo n. 13971.908091/2011-59, sessão de 27 de novembro de 2014:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006 - INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. - A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ- Ano-calendário: 2006 - SALDO NEGATIVO. ANTECIPAÇÕES. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RETIDA NA FONTE. Para utilização a contribuição retida na fonte como dedução na apuração di IRPJ ao final do período, faz-se necessário que, além da tributação dos correspondentes rendimentos, seja comprovada a efetividade das retenções mediante apresentação dos respectivos informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras, o que pode ser suprido pela confirmação da retenção em DIRF. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 - DIREITO CREDITÓRIO INEXISTENTE. NÃO HOMOLOGAÇÃO. Não deve ser homologada a compensação quando inexistente o crédito informado na respectiva declaração.

Assim, na condução do processo administrativo tributário, o Estado, em caráter axiomático, deve seguir os preceitos existentes em nosso ordenamento jurídico e promover mecanismos, caso seja preciso, a título de afiançar a demonstração da verdade fática e a segurança jurídica para a consolidação da Democracia

Assim sendo, reitera-se a informação de que princípios no processo administrativo tributário revestem de importância fulcral no que tange assegurar o bem comum diante dos interesses do Estado e a segurança jurídica do administrado – contribuinte.

Destarte, o acesso do contribuinte no processo administrativo tributário se alia à observação do contraditório, a ampla defesa e a segurança jurídica, consoantes o conglomerado de direitos garantidores de todos os cidadãos que se sentirem lesados pelas atividades da Administração Pública e tenham, se assim desejarem, como reagir do abuso cometido (Art. 5º, incisos XXXIV e LV, da CF).

Analisando o tema, LUIS EDUARDO SCHOUERI e GUSTAVO EMÍLIO CONTRUCCI A. DE SOUZA “in” Verdade Material no “Processo” Administrativo Tributário – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, pp. 151/154, 158/159, esclarecem que como consectário do princípio da legalidade, decorre que no direito tributário a autoridade tributária, de maneira vinculante e obrigatória, deve proceder ao lançamento tributário quando verificar a ocorrência de um fato imponível. O direito “processual” tributário tem por escopo assegurar a perfeita legitimidade/legalidade da subsunção:

23. No direito tributário, onde a obrigação nasce da lei, cabe à autoridade administrativa ater-se única e exclusivamente ao disposto na lei: com ou sem o auxílio do contribuinte, deve proceder à verificação da ocorrência do fato gerador e declarar a sua ocorrência através do lançamento. Procurar dar à não impugnação do contribuinte ou à juntada de documentos em qualquer momento do inter procedimental o efeito de dar certeza a uma dúvida não se pode admitir, sob pena de se estar “cirando” tributo sem lei ou de se estar transacionando sem pretensão, enfim, de se estar oferecendo a verdade material, em benefício inadmissível da verdade formal e da “vontade de arrecadadora.

Nesse sentido, deve a autoridade julgadora investigar se de fato ocorreu a efetiva subsunção tributária a norma, independentemente das manifestações do contribuinte, visto que o lançamento declara a ocorrência dos fatos tributários.

Com efeito, ainda que o §4º do artigo 16 do Decreto 70.235, de 1972 determine que a apresentação da prova no processo administrativo deve acontecer juntamente com a manifestação de inconformidade, os conselheiros/julgadores, devem apreciar todas as provas efetivamente juntadas aos autos, até o julgamento do correspondente recurso perante o Conselho Administrativo Tributário, em respeito ao princípio da busca da verdade material.

Tal possibilidade converge com o bem comum, a segurança jurídica e o interesse de toda a sociedade, para ampliar a competência investigatória dos julgadores tributários.

Em suma, a atuação vinculada da administração pública deve observar o princípio da verdade material, devendo os atos, obrigatoriamente, serem realizados com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, carreando para o expediente todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada:

Logo, o princípio da verdade material traduz a ideia de que, na apuração dos fatos, faz-se necessário o fomento pela máxima aproximação com a certeza, a segurança jurídica, para que as deliberações administrativas tributárias reflitam uma maior insuspeição de comprometimento com a realidade.

CONCLUSÃO

Concluimos que no curso do Processo Administrativo Tributário, a produção de provas embasa a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material, com o intuito de perseguição plena da verdade dos fatos tributários.

Mais precisamente quanto o princípio da verdade material, este é indispensável para alcançar a realidade dos fatos que deverão submetidos ao propósito legal. Isso porque, além da prova ser essencial para a determinação do fato, é parte fundamental para formar a convicção do órgão julgador, para apuração do respectivo laço obrigacional.

Isto porque, o acesso do contribuinte no processo administrativo tributário se alia à observação do contraditório, a ampla defesa e a segurança jurídica, consoantes o conglomerado de direitos garantidores de todos os cidadãos que se sentirem lesados pelas atividades da Administração Pública e tenham, se assim desejarem, como reagir do abuso cometido.

O princípio da verdade material na apuração dos fatos trazidos aos conhecimentos do julgador, faz-se necessário, inclusive para confirmação da certeza do direito e segurança jurídica, para que as deliberações administrativas tributárias reflitam um maior comprometimento com a realidade.

REFERÊNCIAS

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2005.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 170.

MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein. (Org.) **Atuais rumos do processo administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 37ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 739-740.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Princípios constitucionais do processo administrativo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 209/1997, pp.189-222.

TOME, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.