

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Rangel Perrucci Fiorin¹
Maria Paula de Azevedo Milani²

RESUMO É inequívoca a importância dos princípios no Processo de Administração Pública. 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. De acordo com o princípio da verdade material, são elencados e examinados os fatos e as provas, dentro de sua licitude. Essa verdade deve ser apurada, no julgamento dos processos, de acordo com a análise documental, prova pericial, observação de perícias técnicas e investigação dos fatos. Por meio de provas, persegue-se a realidade dos fatos.

Palavras-chave: processo administrativo; princípios; provas; verdade material.

ABSTRACT

The importance of principles in the Public Administration Process is unequivocal. In the progress of the Tax Administrative Proceeding, the production of evidence bases the legitimation of the principles of ample defense, due process and material truth. According to the principle of material truth, facts and evidence are listened and examined, within their lawfulness. This truth is verified, in the judgment of the processes, according to the documentary analysis, testimony of witnesses, observation of technical expertise and investigation of the facts. By means of evidence, the reality of the facts is pursued.

Keywords: administrative process, evidences, principles, material truth.

INTRODUÇÃO

¹Mestre e Doutorando em 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 Pós-graduada em direito empresarial pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Advogada em São Paulo.

A administração pública atua sob a égide das normas, que contemplam regras e princípios. A Constituição Federal consagrou em seu texto diversos princípios que se apresentam como fundamentos basilares, já outros desses postulados encontram-se nas leis processuais e os demais estão implícitos no sistema normativo.

Assim, importa ratificar que há princípios de acatamento obrigatório: princípio da legalidade objetiva, princípio da vinculação, princípio da verdade material, princípio da oficialidade, princípio do dever de investigação e princípio do dever de colaboração.³

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.

O presente artigo tem por escopo demonstrar a aplicação do princípio da verdade material no processo administrativo tributário, em lides entre a administração pública e seus contribuintes, assegurando ao particular o devido processo legal e todas as demais garantias constitucionais, para que uma sentença justa seja prolatada.

1. O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

1.1 Definição do princípio verdade material

Os princípios jurídicos são formados pelos valores superiores aceitos como verdades por uma sociedade e servem de fundamento para o ordenamento jurídico

Convém, aqui, invocarmos Roque Antonio Carrazza, que, com precisão, nos fornece uma definição irretocável:

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)

Nosso objeto de análise foca em um desses princípios, de peculiar importância: o princípio da verdade material. Trata-se de um princípio que 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. Para atuar nos termos da lei, regras e ritos são preestabelecidos, o que ocorre mediante processo administrativo. Deriva daí, portanto, que o princípio da verdade material decorre do princípio da legalidade. De acordo com o princípio, a autoridade fiscal deve considerar todos os fatos e as provas e buscar, por todos os meios que lhe forem possíveis, lícitos e moralmente legítimos, a verdade real.

Segundo a professora Odete Maduar:

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)

Vale destacar que só podemos falar em verdade material quando houver a materialização que prescreve a lei. Diferentemente da verdade formal, que seria uma verdade verificada no interior de determinado processo, mas suscetível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, da verdade real.

De fato, a distinção entre verdade real e verdade formal surgiu no confronto entre processo penal e processo civil. Ou seja, no processo civil, os interesses são, supostamente, menos importantes do que os interesses no processo penal, em vista dos bens tutelados – a vida, a liberdade. Assim, no penal se busca a verdade real e no civil a verdade formal.

Atualmente, não há um pensamento hegemônico sobre as definições de verdade material e verdade formal.

Fabiana Del Padre Tomé (2005) afirma, em *A Prova no Direito Tributário*: “A verdade jurídica não é material nem formal, mas verdade lógica.”

Logo, conforme a autora, 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.

Todavia, neste trabalho, destacaremos o princípio da verdade material como 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.

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)

Desta feita, a doutrina tradicional adota o princípio da verdade material como indispensável para a garantia de 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.

A verdade apresentada neste trabalho é aquela que corresponde exatamente à realidade dos fatos. Busca-se 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 magistrado irá buscar a verdade material, conforme estrutura dialética do processo, para a solução dos conflitos.

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.

Merecem 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 argüição 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)

Também encontramos como fonte legal do princípio da verdade material o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal:

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Assim, é traduzida a ideia de que o princípio apresentará a versão legítima dos fatos, levando em consideração todas as provas lícitas apresentadas nos autos do processo.

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)

Nesse sentido, James Marins reitera:

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)

Portanto, o objetivo do processo administrativo tributário é prezar pela verdade material. Ao mesmo tempo, o julgador deve ter bom senso na captura de provas, uma vez que não pode arrastar a pesquisa infundavelmente, sob a pena de tornar nulo o processo e de prevaricar na solução do litígio e expectativa das partes. Nesse caso, teríamos o método do juiz de Rabelais⁴, que solenemente pesava as petições dos litigantes, dando ganho de causa à petição mais pesada.

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

2.1 Da Prova

Como escrito até aqui, verificamos uma vasta possibilidade de produção de provas na esfera do Processo Administrativo Tributário, independentemente da intenção das partes, asseverando o arcabouço de garantias e prerrogativas constitucionais do contribuinte.

Em suma, como enuncia Paulo Celso Bergstrom:

Indispensáveis, portanto, à administração da Justiça, o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova.

Ainda, o autor complementa:

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

⁴ (1494-1553) Professor, médico, frade franciscano e escritor francês nascido em La Devinière, autor consagrado por suas obras satíricas como Gargântua e Pantagruel.

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.

Transcrevemos 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.

2.2 O Princípio da Verdade Material no Processo Administrativo Tributário

Com fito de fortalecer nosso entendimento, reiteramos 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).

Isso significa dizer que o alcance da prescrição constitucional supra não fica restrita à mera preferência terminológica e, sim, a um regime adequado inclusive para a configuração das atividades legislativas e administrativas do Estado no julgamento do processo administrativo tributário.

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, deveriam 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.

Nesse sentido, já decidiu o CARF (Acórdão nº 1301001.706 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

Portanto, os comandos legais devem ser analisados de maneira sistêmica com a Constituição Federal, por apresentar legítima importância na aplicação das demais normas jurídicas do nosso ordenamento.

Conseqüentemente, em seguida ao lançamento tributário⁵ e auto de infração, contempla-se, então, a possibilidade para o contribuinte manifestar sua inconformidade, perante os elementos, formais ou materiais, constantes na ação administrativa, de modo a apresentar todas as provas, até análise do recurso perante o CARF.

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.

Logo, concluímos que 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

Concluímos 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.

Notadamente no que tange o princípio da verdade material, este é indispensável para alcançar a realidade dos fatos que deverão submetidos ao propósito legal. Isso porque, além

⁵ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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.

Ademais, 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).

Em suma, 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 uma maior comprometimento com a realidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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.

CF. Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LXXIV.

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.