® BuscaLegis.ccj.ufsc.Br

A Busca da Verdade Real e a Prova Ilícita no Direito Tributário.

Larissa Ferreira da Silva*

O Direito Tributário hodiernamente é tomado como ramo autônomo do direito, no sentido de que apresenta concepções jurídicas de aplicação diversa daquela conferida pelos demais ramos do Direito. Neste sentido, mostra-se relevante o questionamento da inserção da teoria da prova, consagrada nos âmbitos penal e constitucional, no campo tributária, ou da existência de regras particulares deste último, suficientes à sua exclusão quanto a este regime probatório.

- Unicidade da prova ilícita.

Em estudo sobre a inserção da prova ilícita no processo civil, discorre Nivia Aparecida de Souza Azenha (AZENHA, Nivia Aparecida de Souza. Prova Ilícita no Processo Civil.Curitiba: Juruá, 2003, p . 118) sobre as diversas correntes doutrinárias que entendem possível, ou não, do aproveitamento da prova ilícita penal no processo civil.

Não obstante haja posição doutrinária que vislumbre o cabimento da prova tida como ilícita no âmbito civil, em homenagem aos princípios da verdade real e da proporcionalidade, o entendimento majoritário privilegia a desconsideração das provas obtidas por métodos defesos em lei.

No sentido do não cabimento da utilização no âmbito civil da prova considerada ilícita no processo penal, a destaca-se a corrente doutrinária defendida por Ada Pellegrini Grinover, que adota uma visão unitária do Direito. Nela é favorecida a análise universal do Direito, rechaçando a sua separação em áreas diversas e estanques. Nessa linha também dispõe Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha, em sua teoria denominada "frutos da árvore contaminada", pela qual o direito em sua totalidade seria contaminado pelo ilícito, e não apenas parte dele. Assim, um dado fato não poderia ser valorizado de forma diversa, ou mesmo oposta, dentro do mesmo ordenamento jurídico, dependendo do ramo em análise. Uma vez reconhecido o ilícito, ele valeria para todo o direito, independente do ramo em questão.

Referida teoria também deve ser aplicada no campo tributário, principalmente tendo em vista os interesses envolvidos nas relações reguladas por esse campo e os princípios fundamentais da matéria. Isto porque, não obstante o sistema tributário tenha por cerne o interesse público –sendo assim a busca da verdade real, para a aplicação eficaz de suas normas, uma das bases do ordenamento tributário –, o princípio da estrita legalidade sobrepõe-se a este, como baliza primordial da ação tanto da administração quanto do judiciário, inibindo os excessos do poder público, fundamento primeiro do Estado de Direito.

Todavia, isto não significa que a busca da verdade real seja princípio secundário da teoria da prova tributária. Na verdade, ela também constitui garantia do contribuinte, de que o formalismo excessivo não ensejará a cobrança de tributo indevido. Ela apenas não pode ser usada como pretexto pelo ente público, que já se encontra em posição privilegiada em relação ao contribuinte, para agir com excesso de poderes.

- A inadmissibilidade da prova ilícita no processo tributário.

A necessidade da licitude dos meios de prova utilizados nos processos é regra consagrada na Constituição Federal, art. 5º, LVI, sendo, portanto, aplicável a todo o ordenamento jurídico brasileiro. Na realidade, tal regra nada mais é do que uma extensão do princípio do devido processo legal.

Desta forma, a prova ilícita não será admitida em qualquer processo, independente da sua natureza penal, cível, tributária, dentre outras. Tal inadmissibilidade significa a garantia de não se juntar aos autos prova obtida por meio ilícito ou se inadvertidamente se juntou não se permitir a sua manutenção nos autos.

Na esfera do processo administrativo tributário, a proibição da prova ilícita está expressamente prevista na Lei nº 9.784/99, no art. 30, segundo o qual "são inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos". Em estudo sobre referido tema, observa José Antônio Savaris que:

"As provas ilícitas não podem ser aproveitadas seja no âmbito judicial, seja na esfera administrativa. A relativização de tal garantia não se compagina com uma interpretação constitucional ortodoxa, visto que o texto maior não oferece espaço à aplicação do princípio da proporcionalidade no caso, visto tratar-se de regra constitucional de imposição absoluta, havendo o constituinte originário ponderado os valores em jogo de maneira que, nem ao Judiciário, nem ao Legislativo e muito menos ao Executivo, é atribuído o poder de sopesar os interesses que colidem com a garantia em foco". (SAVARIS, José Antônio. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. 06/2003, p. 97)

Com efeito, devem ser observadas as regras constitucionais que vedam a atuação de agentes do fisco no domicílio dos contribuintes, sem a autorização destes, exceto nos casos excepcionalmente previstos no próprio texto constitucional. Caso contrário, a prova será

ilícita e será desprovida de qualquer valor jurídico, o que será aplicado tanto no âmbito do processo penal, como para o processo administrativo de apuração e exigência do tributo.

Entretanto, já decidiu o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais de forma dissonante do acima exposto:

"O feito tem por controvérsia a constatação fiscal de que a Impugnante realizou saídas de mercadorias desacobertadas da documentação fiscal hábil, assim entendido pelo Fisco através de apreensão de documentos extrafiscais de controle de vendas da Impugnante.

Perante a preliminar apontada pela Impugnante de prova conseguida por meio ilícito, contrariando a Constituição Federal e o Código de Processo Civil, cabe destacar que tal alegação não pode ser acolhida na esfera administrativa.

A exigência de mandado de busca e apreensão judicial se faz necessária somente no caso de necessidade das diligências fiscais em residência particular de contribuinte, pelo que reza o art. 848 RICMS/91, o que não ocorre no caso em tela, sendo plenamente ilibado o trabalho fiscal.

Em que pese o entendimento da Impugnante de que houve contrariedade ao Texto Magno, deve-se destacar que não pertence a esta esfera administrativa, pelo que rege o art. 88 da CLTA/MG e a Constituição Federal, fazer o controle de constitucionalidade das normas exaradas pelo Poder Executivo ou a legislação estadual, por isso se configura plenamente aplicável ao caso em tela o art. 836 do RICMS/91, em destaque abaixo:

"Art. 836 - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, papéis, meios magnéticos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização, e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando". (Acórdão: 13.830/99/3ª; Rel. Luciana Mundim de Mattos Paixão, J. 13.10.99).

- Conseqüência da admissão da prova ilícita.

Como visto a admissão da prova ilícita é proibida pela ordem constitucional brasileira, e a sua introdução no processo, tanto administrativo quanto judicial, terá como conseqüência a declaração da sua inexistência a conseqüente ineficácia de qualquer ato processual dela decorrente, para qualquer fim de direito.

Luiz Francisco Torquato Avolio (AVOLIO, Luiz Francisco Torquato. Provas Ilícitas – Interceptações Telefônicas e Gravações Clandestinas, p. 87-88). entende que as provas ilícitas, por serem vedadas pelo diploma constitucional, não podem ser tomadas como qualquer meio de prova. Por isso, trata-se de 'não-ato, não-prova, de um nada jurídico, que as remete à categoria de inexistência jurídica'. Tendo em vista a sua inexistência jurídica, o ato processual praticado, pelos elementos que o caracterizam, é dado como ineficaz, desde a sua origem. A prova ilícita não surtirá nenhum efeito, em qualquer momento do processo.

Também neste sentido são os ensinamentos de Ada Pellegrini Grinover (GRINOVER, Ada Pellegrini. O processo em evolução. P. 52.), segundo a qual, ao ser estabelecido pela Constituição da República que as "provas" obtidas por meio ilícito são imprestáveis, na verdade, firma o entendimento de que estas não podem nem mesmo ser enquadradas na categoria de prova.

Na jurisprudência, cita-se o caso em que “os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 22.05.1996, conheceram dos Embargos de Declaração no Inquérito 731/141-DF, determinando o desentranhamento de prova reconhecida como ilícita.

No inquérito em questão, (...) o embargante Paulo César Farias impugnou expressamente a reintrodução de prova ilícita (que já fora alegada), mediante o apensamento de outro inquérito (nº 918-1/140) onde constava texto decodificado da memória de microcomputador, ilegal e violentamente apreendido na empresa VERAX, em São Paulo, cuja utilização foi unanimemente repelida no julgamento de ação penal (n. 307-3-DF), por constituir prova ilícita”. (AZENHA, Nivia Aparecida de Souza. Prova Ilícita no Processo Civil.Curitiba: Juruá, 2003. P. 178).

- A aplicação do princípio da verdade material dos fatos.

Em estudo aprofundado sobre os objetivos da fiscalização tributária, observa Reginaldo de França (FRANÇA. Reginaldo de. Fiscalização Tributária – Prerrogativas e limites. Curitiba:Juruá, 2003, p. 115-122) que grande parte da doutrina nacional e internacional apontam, como sua função precípua a fiscalização na busca da verdade material. São citados, especificamente:

- Geraldo Ataliba: “Na esteira de inúmeros outros doutrinadores, Ataliba também vislumbra na atividade de fiscalização o objetivo maior da busca da verdade material”.

- Paulo de Barros Carvalho: “b.2 o procedimento administrativo como busca da verdade material: “De corolário aparece o postulado sobranceiro da verdade material, como inspiração constante do procedimento administrativo em geral, e tributário, em particular”.

- José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques: “É ressaltado, mais uma vez, o amplo poder que é conferido aos agentes públicos na atividade fiscalizatória, para apurar a verdade material, ou seja, a ocorrência do fato jurídico tributário”.

Conforme demonstrado, todos os autores acima mencionados consideram que o objetivo da fiscalização é apurar os fatos concretos ocorridos de forma a possibilitar a sua correta tributação. Neste sentido, sendo possível a apuração da verdade concreta pelos documentos apresentados pelo contribuinte, mesmo que estes não sejam os desejáveis em consonância estrita com a lei tributária, e vislumbrando-se o correto recolhimento dos tributos aplicáveis ao caso, não teria sentido a atividade fiscalizatória.

Todavia, tal tese tem encontrado resistência da doutrina e jurisprudência, com base na interpretação literal do art. 136 do Código Tributário Nacional. Por outro lado, outros doutrinadores têm admitido abrandamento da interpretação de referido artigo, ao entendimento de que a regra legal não exclui a prova da boa-fé ou da inexistência do prejuízo para o Fisco.

Nessa linha de raciocínio, Sacha Calmon Navarro também considera que “a infração fiscal é objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário, Forense, 2000. P. 632.), ao possibilitar a inclusão do elemento subjetivo na descrição do tipo infracional e em virtude das disposições dos artigos 108, § 2º, e 112 do CTN, que permitem a aplicação da eqüidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte.

Ressalta ainda este autor que "a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer previstos na legislação" (op. cit., p. 754). O próprio art. 136 abrandaria o princípio, pois possibilitaria a inclusão do elemento subjetivo na descrição do tipo infracional, além dos arts. 108, § 2º, e 112 do CTN, normas que tratam da interpretação das normas tributárias, que estabeleceriam a aplicação da eqüidade e o in dubio pro contribuinte: "O art. 136 do CTN, portanto, recomenda a consideração objetiva do ilícito fiscal, mas dá ao legislador federal, estadual e municipal competência para fixar hipóteses em que deve ser considerado o fato volitivo (vontade) na configuração do tipo infracional. A segunda disposição, atenuadora, versa sobre princípios de interpretação e aplicação e abre ensanchas à consideração eqüitativa dos conflitos fiscais. Diz o art. 112 do CTN: 'A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.' (...) O que não se pode, definitivamente, é querer aplicar ao ilícito fiscal o princípio da responsabilidade subjetiva (dolo e culpa) como regra, ao invés da responsabilidade objetiva, com atenuações interpretativas." (op. cit., p. 758).

Aliás, a posição predominante no STJ é da possibilidade de análise das circunstâncias fáticas referentes à constatação da boa-fé e da ausência de lesão ao Erário Público, não obstante o disposto no art. 136 do CTN. Neste sentido, confira-se:

“TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. MULTA. ART. 136 DO CTN. RESPONSABILIDADE OBJETIVA, INTERPRETADA À LUZ DAS REGRAS DOS ARTS. 137 E 112 DO MESMO CÓDIGO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. BAGAGEM DE RESIDENTE NO EXTERIOR HÁ MAIS DE UM ANO. CONSULTA AO CONSULADO BRASILEIRO. RECONHECIMENTO DE BOA-FÉ

PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. EXCLUSÃO DA MULTA. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO". (STJ – REsp 494080 / RJ – 1ª Turma. – Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI – D.J. 16.11.2004);

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. EXCLUSÃO. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 108 E 136 DO CTN. PRINCÍPIO DA EQÜIDADE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

- Não há como prevalecer a tese deduzida em sede de agravo regimental, no sentido de que a violação aos artigos 108 e 136 do CTN independe de análise de prova, sob o argumento de que a lei estadual que regulamenta o ICMS não autoriza a exclusão da multa fiscal pelo princípio da eqüidade. Descabe a este Superior Tribunal de Justiça apreciar ofensa a lei local. Súmula 280/STF.

- Tendo o acórdão recorrido aplicado o princípio da eqüidade no caso concreto, inexiste violação ao artigo 108 do CTN.

- Na esteira de precedentes do Pretório Excelso e deste Tribunal, "pode o Judiciário, atendendo às peculiaridades do caso concreto, atenuar o rigor do Fisco, excluindo multa fiscal" (AGREsp 47147/RS).

- Agravo regimental desprovido.

(...)

No concernente à negativa de vigência ao artigo 136 do CTN, segundo o qual a responsabilidade do agente, quanto às infrações tributárias, independe da intenção do agente, abstraindo-se a análise de ter ou não agido o contribuinte de boa-fé, - matéria de prova,- o fato é que o Pretório Excelso já proclamou que "Embora o judiciário possa excluir ou graduar a multa imposta pela autoridade administrativa, não é lícito, em recurso

extraordinário, examinar as circunstâncias materiais que tenham levado a autoridade a este tratamento mais benigno. (RE 81526/SP)". E, na mesma linha de entendimento, igualmente já se pronunciou este Superior de Tribunal de Justiça: "AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. EXCLUSÃO PELO JUDICIÁRIO. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. Pode o Judiciário, atendendo às peculiaridades do caso concreto, atenuar o rigor do Fisco, excluindo multa fiscal. 2. Agravo improvido." (AGREsp 47147/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Filho, D.J.U. de 08.09.2003, pág. 262)". (STJ – AgRg no AgRg no REsp 327387 / PR – 1ª Turma. – Rel. Min. DENISE ARRUDA I –D. J. 30.08.2004).

Seguiu o STJ, desta forma, posição que também foi adotada pelo STF, quando detinha a competência para julgamento dessa questão, apontando Aliomar Baleeiro os seguintes acórdãos neste sentido: RE nºs 55.906-SP, do STF, Pleno, 27.05.1965, RTJ, 33/647; RE nº 60.964, 07.03.1967, RTJ, 41/55; RE nº 53.339, de 10.03.1966, Rel. V. Boas; RE nº 57.904, de 25.04.1966, RTJ, 37/296, Rel. E. Lins; Ag. nº 30.034-SP, 20.08.1963, V. Nunes; RMS nº 14.395, SP, 30.11.1967 Rel. A. Baleeiro etc.).

Portanto, constata-se que a doutrina é uníssona quanto à importância da busca da verdade material dos fatos na atividade fiscalizatória tributária. No entanto, há entendimentos divergentes quanto à sua aplicabilidade à luz do art. 136 do CTN, havendo entendimentos no sentido de desconsiderar o fato ter sido demonstrada a situação concreta pelo contribuinte, não obstante a prática de alguma irregularidade, quando de alguma autuação. Noutro giro, há correntes doutrinárias que entender ser necessária a consideração da verdade material dos fatos, no sentido de minorar as conseqüências de possível autuação. Na jurisprudência, o STJ vislumbra a possibilidade de análise dos aspectos específicos do caso concreto de forma a atenuar a sanção aplicável.

- Conclusões.

I – A regulamentação constitucional das provas admissíveis nos processos, sejam eles administrativos ou judiciais, é plenamente aplicável ao Direito Tributário, seja pela sua óbvia relação de subordinação à ordem constitucional vigente; seja com base nos princípios inerentes a este ramo do direito, destacando-se o da estrita legalidade, que vincula os atos das autoridades fiscais às regras legais, incluindo-se aí aquelas concernentes aos meios de prova.

II – A busca da verdade material dos fatos, apesar de sua extrema importância no direito tributário, tendo em vista que este cuida de interesses de ordem pública, não se sobrepõe à legalidade, que constitui mesmo uma forma de proteger o contribuinte em face de possíveis atos excessivos das autoridades fiscais.

III – A verdade material, apesar de não prevalecer de tal forma na sistemática probatória aplicável ao direito tributário, de modo que permita a utilização de provas ilícitas, constitui princípio de ampla aplicação neste ramo do direito. Aliás, ela pode ser mesmo tomada como direito subjetivo do contribuinte, que não pode ser forçado, pelo extremo formalismo da fiscalização, a submeter-se a obrigação tributária desvinculada da concretização do seu fato gerador.

*Estudante de Direito

Disponível em:
http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=569&idAreaSel=6&seeArt=yes . Acesso em: 24 out. 2007.