

# **A VERDADE MATERIAL COMO GARANTIA DA TRIBUTAÇÃO ADEQUADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UM ESTUDO DE CASO**

## **THE REAL TRUTH AS A GUARANTEE OF APPROPRIATE TAXATION ON BRAZILIAN TAX LAW: A CASE STUDY**

Raphael Frattari  
Glauber Mesquita

### **RESUMO**

O presente trabalho aborda a aplicação do princípio da “verdade material” ao processo administrativo tributário e defende a impossibilidade de que a legislação determine que certo fato seja comprovado apenas através de provas determinadas. Após a crítica à doutrina tradicional sobre o tema, buscou-se a reconstrução do conceito de “verdade material” para defender que no processo administrativo tributário devem ser admitidos os mais amplos instrumentos e oportunidade de produção probatória, já que a busca da “verdade material” é decorrência lógica do princípio da legalidade. Para debater essa problemática, apresentou-se estudo de caso relacionado à exigência de provas determinadas pela legislação de Belo Horizonte em relação ao imposto sobre transmissão e bens imóveis.

**Palavras-chave:** Verdade Material; Provas; Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

### **ABSTRACT**

This article disposes about the application of the Principle of the Material Truth to the tax administrative procedure and defends the impossibility of legislation to determinate that a certain fact can be proved only by the evidences provided by law. After the criticism on the traditional doctrine around the theme, we sought to the reconstruction of the real truth concept to defend that in the tax administrative procedure must be accepted the most various instruments and opportunities of evidence production, once the search for the real truth is a logical result of the Legality Principle. To debate about the topic, we presented a study of cases associated to the requirement of evidences in relation to the Trasmission and Real State Tax, provided by the Belo Horizonte legislation.

**Keywords:** Real Truth; Evidences; Inter-Vivos Property Transfer Tax (ITBI)

## 1. Introdução

O presente trabalho pretende discutir a importância do princípio da “verdade material” no processo administrativo para que se garanta a adequada tributação dos contribuintes. O problema levantado é se as restrições às provas admitidas para atestar determinadas situações não acabam por afrontar o princípio da “verdade material”, impedindo que haja a adequada compreensão da complexidade e riqueza dos fatos que serão alcançados pela tributação.

A hipótese discutida é a de que a legislação tributária pode definir provas preferenciais para representarem determinados fatos, mas não pode restringir a utilização de outros elementos probatórios, exigindo apenas as provas previstas na legislação, sob pena de fazer pouco do princípio da “verdade material” e de desprezar a legalidade tributária.

A importância de se analisar o problema reside no fato de que inúmeros Entes políticos têm criado restrições à produção de provas no processo administrativo tributário, determinando em caráter taxativo aquelas que são aptas a representarem determinados fatos. Para exemplificar o problema, far-se-á um estudo de caso relacionado à definição da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI –, prevista na Legislação do Município de Belo Horizonte, em caso de aquisição de fração ideal do imóvel para posterior construção por conta e risco dos adquirentes.

O tema foi investigado diante da dogmática tributária, pela tentativa de reconstrução do princípio da “verdade material”, pela adoção da teoria de representação das provas e pelo estudo de caso sugerido.

Como técnica, adotou-se a análise de conteúdo<sup>1</sup>, pela qual se buscou: a) definir as condições de produção dos discursos analisados (trabalhos teóricos, leis ou decisões judiciais e administrativas); b) identificar as unidades de informação relevantes para a investigação; e

---

<sup>1</sup> A análise discursiva de conteúdo ora é tratada como método em sentido amplo, ora como técnica de pesquisa. Sobre o tema, cf: DEMO, Pedro. *Pesquisa e informação qualitativa*. Campinas: Papyrus, 2001; MINAYO, Maria Cecília de Souza. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004. Para efeitos deste trabalho, buscou-se verificar as condições de produção de cada discurso (texto doutrinário, legislação, jurisprudência), para que as informações sejam analisadas de acordo com as inclinações teóricas, políticas e ideológicas de seus produtores, como também para averiguar eventuais contextos histórico-sociais relevantes. Após a análise textual preliminar, buscou-se identificar as unidades de informação que seriam requeridas no trabalho, quase sempre retiradas dos objetivos específicos já descritos. De posse de uma infinidade de “unidades de informação”, iniciou-se a tarefa hermenêutica propriamente dita. A terceira etapa partiu das unidades de informação recolhidas nos textos doutrinários, nas posições jurisprudenciais e nas normas positivas, relacionando-as com o problema escolhido.

c) relacioná-las com o problema sugerido, tendo como pano de fundo a função do princípio da “verdade material” como garantia da legalidade tributária.

Ainda que poucas vezes explicitado, o procedimento acima descrito é rotineiro na doutrina tributária, pois trata de perquirir a constitucionalidade de determinado regime jurídico perante o sistema tributário nacional. No entanto, o direito tributário não pode se contentar com uma reflexão meramente dogmática sobre a “verdade material”, como se o fenômeno jurídico se esgotasse em aferir a compatibilidade formal de institutos e normas. Para a teoria jurídica que se pretende crítica<sup>2</sup>, é necessário avançar, analisar o direito posto, mas refletir também sobre a ordem jurídica que poderia existir em seu lugar. No caso, isso significa rediscutir os fundamentos da “verdade material”, para reposicioná-la de acordo com a teoria do conhecimento afeita ao giro hermenêutico.

## 2. A verdade material e o princípio da legalidade

Tradicionalmente, a doutrina aborda a “verdade material” em oposição à “verdade formal”, sob o argumento de que a primeira é a tentativa de se alcançar o contexto fático havido “exatamente” como ele ocorreu, enquanto a segunda seria apenas a reflexão sobre os eventos que foram efetivamente trazidos ao processo pelas partes, segundo regras determinadas. A “verdade material” seria própria ao processo administrativo, enquanto a “verdade formal” afeita ao processo judicial<sup>3</sup>. A distinção é encontrada em autores de boa cepa, como Alberto Xavier<sup>4</sup> e James Marins<sup>5</sup>, por exemplo, sobre ser comum na obra de inúmeros estudiosos<sup>6</sup>.

A doutrina tradicional, portanto, considera que a busca da “verdade material” deve ser a busca do “real”, que para ser atingido em sua completude deve valer-se dos mais amplos

---

<sup>2</sup> Por teoria crítica, seguindo Boaventura de Sousa Santos, entende-se aquela que não resume aquilo que é, mas que também discorre sobre as suas condições de possibilidade, àquilo que pode ser. SANTOS, Boaventura de Sousa. *A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência*. São Paulo: Cortez, 2000.

<sup>3</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. Curso de Direito Administrativo. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 424.

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

<sup>5</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003.

<sup>6</sup> Por todos, confira-se Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari:

“Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados”. (DALLARI; FERRAZ, 2003).

instrumentos cognitivos aptos para captarem vasta gama de eventos. De outro lado, “a verdade formal” aceitaria, em regra, apenas aqueles fatos colacionados pelas partes, segundo critérios mais rígidos de forma, oportunidade, etc.

Quase sempre a distinção acima é apresentada sem maior problematização, de forma filosoficamente ingênua. Por isso, com razão Guilherme Marinoni e Sérgio Arehart, quando explicam que:

Esta visão, típica de uma filosofia vinculada ao paradigma do objeto, embora tenha todos os seus pressupostos já superados pela filosofia moderna, ainda continua a guiar os estudos da maioria dos processualistas modernos. Não obstante todas as lições da moderna filosofia combatendo duramente essa visão do conhecimento, o direito permanece recorrendo a esse paradigma para explicar sua função e o processo continua apoiando-se nessa vetusta ideia para legitimar sua função.<sup>7</sup>

A crítica acima parte do suposto de que a ideia de verdade como representação do “real”, como possibilidade de apreensão do conteúdo de eventos tal como eles se deram, encontra pouquíssimos defensores nos dias atuais.

De fato, influenciadas pelo denominado “giro hermenêutico”, toda a sorte de teorias críticas, as teorias relativistas e outros quejandos teóricos mostraram, cada qual a seu modo, a ingenuidade de se acreditar possível o acesso à realidade, tal como ela é. Antes, o que se consegue apreender do mundo é um corte balizado por nossas condições linguísticas e pelo horizonte das pré-compreensões de vida compartilhadas. Assim, imaginar que haveria uma verdade a ser acessada, em sua completude, que haveria um mundo a ser representado por correspondência é algo relativamente pouco confiável na teoria do conhecimento.

Por isso, foram sendo construídas alternativas para a discussão sobre a verdade, dentre elas as teorias do pragmatismo<sup>8</sup> e a verdade como consenso, nas teorias discursivas<sup>9</sup>. Obviamente, a discussão sobre o tema não cabe neste pequeno trabalho, com propósito mais modesto. Para a questão ora enfrentada, basta a ideia de verdade como representação linguística consensual de certos eventos, que é colocada à prova de maneira intersubjetiva, e sempre de modo parcial.

De todo modo, o que se pretende sublinhar é que é impossível uma representação do real por correspondência, de modo a tentar apreendê-lo e reproduzi-lo que ele é. O que se

---

<sup>7</sup> MARINONI, Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Processo de Conhecimento*: 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 249.

<sup>8</sup> Confira-se: RORTY, Richard. *Objetivismo, relativismo e verdade*: escritos filosóficos I. Tradução de Marco Antônio Casanova. Rio de Janeiro: RelumeDumará, 1997.

<sup>9</sup> HABERMAS, Jürgen. *Teoria do Agir Comunicativo*: Racionalidade da Ação e Racionalização Social. São Paulo: WMF, 2012.

pode fazer é representar linguisticamente os eventos, eles mesmos construídos também de modo linguístico para que se tornem fatos importantes ao direito, a partir de enunciados válidos juridicamente, como bem lembra a obra de Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup>.

A partir desse contexto, pode-se tentar uma reconstrução do princípio da “verdade material” como aquele que prescreve em linguagem normativa a busca dos eventos havidos de forma mais ampla, permitindo-se o seu ingresso no discurso jurídico pela sua reconstrução como fatos jurígenos relevantes para a incidência tributária. No processo judicial, as condições para que o evento (sempre representado linguisticamente por alguém) ingresse no mundo jurídico são controladas, em princípio, por regras mais rígidas, exigentes de formalidades, condições, prazos e outros condicionantes. Já no processo administrativo, especialmente no processo tributário, as condições para que os eventos trazidos pelo Fisco e pelos contribuintes devem ser mais maleáveis e permissivas, de modo a garantir que surjam sempre mais fatos jurígenos, capazes de contribuir em nível máximo ou ótimo, embora nunca total, para a construção dialógica da realidade<sup>11</sup>.

Essa exigência, na verdade, é simples, mas relevante, decorrência do próprio princípio da legalidade, corolário do sistema tributário nacional. Veja como Alberto Xavier é claro ao relacionar o princípio da “verdade material” com o respeito à legalidade tributária, discorrendo sobre o fenômeno da incidência normativa:

O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, com vista à sua prova e caracterização; respeita à premissa menor do silogismo de aplicação de lei.

Como, porém, proceder à investigação e valoração dos fatos?

A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio da legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos fatos a um princípio da verdade material.<sup>12</sup>

O princípio da legalidade material exige a previsão legal mínima do conteúdo mínimo da conduta que foi jurisdicizada pelo legislador. Em outros termos: a norma tributária deve descrever com clareza os fatos que darão origem à prescrição normativa, uma vez ocorridos na realidade fenomênica e vertidos em linguagem jurídica própria. No entanto, não basta que haja previsão normativa clara e definição do conteúdo material da conduta a ser

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2.ed. São Paulo: Noesis, 2008, p. 823-845.

<sup>11</sup> Sobre o tema é importante notar que há várias críticas sobre a distinção entre a “verdade material” e a “verdade formal”. Uma das mais interessantes é aquela produzida por Tárek Moysés Mousallen, confira-se: MOUSALLEN, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 39.

<sup>12</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131.

valorizada juridicamente. Esse é apenas um dos polos do círculo hermenêutico que se estabelece na aplicação do Direito. É necessário ainda que haja uma adequada compreensão dos fatos que ocorreram. Sem ela, a legalidade não se confirma e grassa a insegurança, afinal, normas são previstas para serem aplicadas à vista da ocorrência de determinados fatos. Se há dúvida em relação a eles, como saber se a norma prevista na ordem jurídica deve ser aplicada?

Por isso mesmo, é extremamente importante a busca dos mais amplos meios para se averiguar a natureza, extensão e efeitos dos fatos ocorridos. Só assim é possível construir a “realidade” ao nível máximo ou ótimo (nunca total, lembre-se) de modo a que se possa analisar se ao contexto fático estabelecido imputa-se determinadas consequências jurídicas. Desta forma, quanto mais ampla for a preocupação com a “verdade material” maior probabilidade haverá da determinação dos eventos efetivamente havidos, que serão vertidos em fatos jurídicos importantes ao Direito. Neste sentido, a “verdade material” é garantia da legalidade.

### **3. A Teoria das Provas**

Sempre que se fala em provas é importante registrar a plurisignificância do termo, como bem demonstrou a imperdível obra de Fabiana Del Padré Tomé<sup>13</sup>, onde se vê mais de cinco sentidos para o termo.

No caso, o que mais se amolda ao tema tratado no presente trabalho é aquele que define a prova como meio de demonstração<sup>14</sup>, abrangendo: “(...) quaisquer recursos capazes de atestar a veracidade de um fato” englobando desde demonstrações matemáticas até argumentos retóricos, todos direcionados ao “convencimento do destinatário acerca da certificação de um fato”.

No Direito Tributário, a prova assume a função de ser o meio pelo qual o contribuinte tenta demonstrar e convencer o julgador de que a autuação fiscal não deve subsistir, seja porque determinado fato não se amolda à norma impositiva, seja pela ocorrência da decadência, ou por qualquer outra razão.

Ocorre que os fatos que se pretende provar deverão ser apresentados à autoridade julgadora exclusivamente através dos instrumentos ou veículos de produção de atos

---

<sup>13</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noesis, 2011/2012, p. 73-100.

<sup>14</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noesis, 2011/2012, p. 96.

probatórios previstos no direito positivo<sup>15</sup>, pois as provas são os instrumentos de que dispõe o Direito para constituir a verdade.

Segundo Fabiana Del Padre Tomé<sup>16</sup>, não obstante a função da prova seja a persuadir “com relação ao fato alegado, a tarefa de convencer o julgador visa a atingir determinada finalidade orientada à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito”.

Segundo Juliana Leite Kirchner<sup>17</sup>, levando-se em conta que devem ser utilizadas as provas admitidas pelo Direito, *enquanto enunciados linguísticos*, todos os meios de prova podem ser utilizados no processo administrativo tributário, à exceção dos elementos probantes produzidos ilicitamente.

Assim, a Teoria das Provas se revela como importante garantia para que o contribuinte goze de todas as prerrogativas constitucionais, para que somente seja gravado nos exatos termos da lei tributária. Nesse sentido, Edvaldo Brito<sup>18</sup> afirma que:

(...) nenhuma pessoa pode ter o ‘dever jurídico’ de pagar um tributo se não tiverem ocorrido duas circunstâncias: 1ª) um fato descrito em uma norma legal como sendo aquele capaz de ‘gerar’ a obrigação, da qual decorre esse dever e, 2ª) o desempenho de uma ‘atividade administrativa’ objetivando investigar a ocorrência desse fato da qual, por isso, resulte o nascimento do ‘direito de exigir’ o cumprimento desse dever.

Ainda que as provas tenham de ser produzidas observando os parâmetros legais (documental, testemunhal, pericial), seu conteúdo não pode ser restringido, nem limitado, sob pena de cerceamento de defesa. As provas devem ser produzidas de maneira lícita e buscando refletir sempre que possível (e no melhor nível) a realidade fática, pelo que se mostra imprescindível a obediência à verdade material, seja para comprovar a ocorrência do fato impositivo que sustenta a exigência do tributo, seja para infirmá-lo.

### **3.1 Processo Administrativo Tributário, Provas e Verdade Material**

Embora o surgimento da obrigação tributária independa da manifestação de vontade do contribuinte, a execução forçada de seus bens não pode prescindir da oportunidade de que

---

<sup>15</sup> ESTEVES, Maria do Rosário. A prova do fato jurídico no processo administrativo tributário..., 2005, p. 143.

<sup>16</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noesis, 2011/2012, p. 264.

<sup>17</sup> KIRCHNER, Juliana Leite. Teoria das provas e fatos jurídicos no processo administrativo tributário... 2012.pp. 202-204.

<sup>18</sup> BRITO, Edvaldo. Lançamento. Revista de Direito Tributário. São Paulo. v. 11.nº 42. out./dez. 1987. P. 186.

se manifeste sobre os créditos de sua responsabilidade, antes de se ver diante de atos executivos. O “consentimento” do contribuinte manifesta-se na oportunidade de discutir o crédito tributário antes de sofrer os efeitos da inadimplência. A busca da consensualidade noticiada deve ser feita por instrumentos adequados a permitir a participação dos cidadãos, dando lugar ao estabelecimento de espaços decisórios que se regem pela lógica da “processualidade”.<sup>19</sup>

A exigência do processo administrativo não decorre apenas do querer doutrinário, pois foi assumida pelo próprio Texto Constitucional, que prescreve haja sempre oportunidade de manifestação do administrado no processo administrativo perante aos órgãos da Administração Pública, como, por exemplo, a Fazenda Pública, o Banco Central, a Fiscalização Ambiental e outros. A Constituição da República é clara ao prescrever o direito ao processo administrativo, qualificado com o contraditório e a ampla defesa: “LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”<sup>20</sup>.

Na trilha seguida em outros países, como a Itália<sup>21</sup> e Portugal<sup>22</sup>, o ordenamento brasileiro buscou na processualização da atividade administrativa a legitimidade do agir estatal, como forma de garantir a sua democratização:

Um dos traços mais marcantes dessa tendência à democratização é o fenômeno que se convencionou chamar de processualização da atividade administrativa. Tal termo é designativo da preocupação crescente com a disciplina e democratização dos procedimentos formativos da vontade administrativa, e não apenas do ato administrativo final. Busca-se, assim, (i) respeitar o direito dos interessados ao contraditório e à ampla defesa; (ii) incrementar o nível de informação da Administração acerca das repercussões fáticas e jurídicas de uma medida que se alvitra implementar, sob a ótica dos administrados, antes de sua implementação; (iii) alcançar um grau mais elevado de consensualidade e legitimação das decisões da Administração Pública.<sup>23</sup>

Portanto, a oportunidade de participação do contribuinte na formação do dever jurídico que poderá ser inscrito em dívida ativa cobre o déficit de legitimidade do título

---

<sup>19</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações no direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 199-201.

<sup>20</sup> BRASIL. *Constituição Federal de 1988*, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2007.

<sup>21</sup> PINTO e NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 75-80.

<sup>22</sup> SILVA, Vasco Manuel Dias Pereira da. *Para um Contencioso Administrativo dos Particulares*: esboço de uma teoria subjetivista do recurso contencioso de anulação. Coimbra: Almedina, 1989.

<sup>23</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 77.



executivo extrajudicial, formado sem manifestação expressa do devedor, que permita a utilização do processo de execução.

Obviamente, cabe à legislação infra-constitucional definir os trâmites ordinários pelos quais desenvolver-se-á o processo administrativo, estipulando prazos, fases, atos etc. No entanto, a noção de processo há de ser preservada no que tem de nuclear e essencial, apartando-a dos inúmeros procedimentos pelos quais se preparam alguns dos atos estatais.

Na trilha de Elio Fazzalari<sup>24</sup>, Aroldo Plínio Gonçalves considera que os procedimentos são preparatórios de atos estatais, considerados como provimentos, cuja origem pode ser qualquer dos poderes da República:

O procedimento é uma atividade preparatória de um determinado ato estatal, atividade regulada por uma estrutura normativa, composta de seqüência de normas, de atos e de posições subjetivas, que se desenvolvem em uma dinâmica bastante específica, na preparação de um provimento. O provimento é um ato do Estado, de caráter imperativo, produzido pelos seus órgãos no âmbito de sua competência, seja um ato administrativo, seja um ato legislativo ou um ato jurisdicional.<sup>25</sup>

A necessidade de que o provimento estatal seja precedido por determinado procedimento reside no fato de que o primeiro gera efeitos imperativos que atingem a esfera dos direitos dos administrados, emanados pelo Estado no cumprimento de suas funções, inclusive a administrativa.<sup>26</sup> Visto por perspectiva mais atual, o procedimento tem a finalidade de preparar os provimentos estatais, e não pode ser tido como mera sucessão de atos ou modo de mover-se dos atos processuais, na lição de Moacyr Amaral Santos.<sup>27</sup> Assim, transforma-se também a sua relação com o processo, pois ambos – processo e procedimento – são finalísticos. A distinção entre eles não pode mais ser feita com base neste critério, já que o procedimento também possui uma finalidade e não apenas o processo. A finalidade deixa de servir como diferença específica, a extremá-los.<sup>28</sup>

Por isso, para Elio Fazzalari, processo e procedimento possuem a finalidade de preparar provimentos estatais que gerarão efeitos em relação aos administrados.<sup>29</sup> A noção de

---

<sup>24</sup> FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas, 2006. 781 p.

<sup>25</sup> GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 102.

<sup>26</sup> GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 103.

<sup>27</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. v. II. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 84-85.

<sup>28</sup> GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 64-66.

<sup>29</sup> FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas, 2006. 781 p. 109-128.

procedimento é resgatada, pois não se encontra diluída na de processo<sup>30</sup> que, segundo a doutrina clássica, pode ser constituído de uma multiplicidade de procedimentos.

Ao revés de inserir o procedimento no processo, propõe-se raciocínio oposto: “o processo é um procedimento, mas não qualquer procedimento; é o procedimento de que participam aqueles que são interessados no ato final, de carácter imperativo, por ele preparado [...]”.<sup>31</sup> De fato, Fazzalari traça a distinção essencial entre processo e procedimento caracterizando o primeiro com a diferença específica do contraditório, pois “o processo é um procedimento do qual participam (são habilitados a participar) aqueles em cuja esfera jurídica o ato final é destinado a desenvolver os seus efeitos: em contraditório e de modo que o autor não possa obliterar as suas atividades”.<sup>32</sup>

Deste modo, o processo é o procedimento que se desenvolve com a presença do contraditório, que requer seja ofertada a simétrica oportunidade de participação dos interessados no provimento estatal.<sup>33</sup>

Para que a participação do contribuinte seja efetivamente paritária na preparação do provimento estatal é necessário que sejam admitidas as provas por ele colacionadas, desde que produzidas de modo lícito. Muitas vezes um fato pode ser comprovado de inúmeras maneiras e não há sentido em que o legislador ou o administrador público eleja uma delas em detrimento das demais.

É importante ressaltar que certas provas prestam-se de modo mais certo do que outras para representar a ocorrência de determinados eventos, que serão vertidos em linguagem jurídica. Portanto, o legislador pode elegê-las como representações preferenciais de determinados fatos/eventos. O que não pode ser admitido é que tais representações sejam as únicas formas de comprovarem um fato, quando há outros que podem também se prestar a fazê-lo.

A liberdade de produção probatória, nesta senda, é garantia que haja empenho da Administração Pública no reconhecimento de todos os fatos que possam lançar luzes na construção do contexto fático analisado.

A busca pela verdade material, que reflete os fatos havidos (embora nunca em sua totalidade), é inafastável e deve orientar a Administração Pública na condução do processo administrativo tributário, porque lhe são conferidas faculdades procedimentais e processuais

---

<sup>30</sup> GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 102-111.

<sup>31</sup> GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 68.

<sup>32</sup> FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas, 2006. 781 p. 118-119.

<sup>33</sup> FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas, 2006. 781 p. 123.

que se apresentam como instrumentos mais eficazes e apropriados para a aproximação com a verdade real. Veja-se a lição de Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>34</sup>:

(...) o princípio da verdade material significa que os fatos suficientes e necessários para a ocorrência do fato gerador serão investigados e avaliados [pela Administração Pública] na maior conformidade possível com a sua existência real.

Neste sentido, a Autoridade administrativa pode e deve agir de ofício, promovendo todas as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a revelação da “verdade material”. Deve, sempre que necessário, assumir a produção de provas sempre que o contribuinte não lograr êxito em esclarecer os fatos sobre os quais recai determinada norma tributária.

Sobre o tema, é precisa a exposição do professor Hugo de Brito Machado Segundo:

**(...) nas demais situações em que o conhecimento dos fatos for possível, e o contribuinte simplesmente não conseguir comprová-los a tempo, ou não lograr fazê-lo através de meio que a Administração deseje, o Fisco não poderá valer-se da sanável insuficiência dos elementos fornecidos pelo contribuinte para tributá-lo, ou por qualquer meio prejudicá-lo, em face apenas dessa sua falta de diligência na demonstração da verdade.**

Imagine-se que agentes fiscais a comprovação de certas despesas escrituradas como dedutíveis para fins de imposto de renda. A assinatura do *Diário da Justiça* por parte de um escritório de advocacia, por exemplo. A Administração constata que tais *Diários da Justiça* foram realmente adquiridos, estão todos na biblioteca do escritório, e são indispensáveis ao exercício da atividade produtora da renda (advocacia). Mas a Administração “exige” que a despesa relativa à assinatura do *Diário da Justiça* seja comprovada por meio de determinada nota fiscal, com determinado formato e cor, e o escritório só dispõe do recibo fornecido pela Imprensa Oficial, que, imune, não emite notas fiscais. Dispõe, ainda, de cópia do cheque utilizado para pagar dita assinatura. Mas não da nota fiscal exigida. É da maior evidência que no exemplo acima, estando demonstrada a efetiva ocorrência da despesa dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda, a Administração não pode se recusar a admiti-la ante o argumento de que deveria ser apresentada nota fiscal, e não outros meios de prova (ainda que mais contundentes e irrefutáveis!). Do contrário, estar-se-á exigindo Imposto de Renda não por conta a inoportunidade da despesa (que se sabe que houve), mas por conta da ausência de determinado meio de prova.

O princípio da verdade real aplica-se, igualmente, aos processos administrativos contenciosos, nos quais a Administração exerce de modo excepcional e atípico a função julgadora<sup>35</sup>.

Além de assumir a iniciativa probatória quando necessário, a Autoridade administrativa deve examinar todas as provas apresentadas pelo contribuinte, ainda que não relacionadas na lei, para acatá-las sempre que comprovarem a versão dos fatos apresentada pelo contribuinte.

---

<sup>34</sup>SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A função do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 14, nº 53, p. 70, jul.-set. 1990.

<sup>35</sup>MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p.49.

Hugo de Brito Machado Segundo defende a ampla possibilidade de que o contribuinte demonstre suas alegações mediante a apresentação de meio probatório diverso daquele exigido pelo Fisco, bem como sustenta a impossibilidade de limitar a comprovação de determinado fato a apenas um meio de prova. Veja-se:

Assim, **não pode a Administração exigir que determinada afirmação sobre um fato só se considere provada através do meio de prova “x”, se através de outros meios de prova a Administração consegue chegar à certeza de que aquele mesmo fato ocorreu.** A esse respeito, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem decidido que:

**“(…) Sendo o interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, nas busca da verdade material. Diante da impossibilidade do contribuinte de apresentar os documentos que se extraviaram, e tendo ele diligenciado junto aos seus fornecedores para obter a prova da efetividade do passivo registrado, deve a autoridade utilizar-se dessas provas, desde que elas reúnam condições para demonstrar a verdade real dos fatos.”**  
“Recurso provido em parte”.<sup>36</sup>

Deste modo, embora a legislação possa determinar provas preferenciais para a representação de determinados fatos, é importante ressaltar que deve admitir e sopesar todas as outras que puderem ser produzidas pelos contribuintes. Como afirma Paulo de Barros Carvalho há “direito a que toda prova, razoavelmente proposta, seja produzida”<sup>37</sup>, como a análise de toda a sorte de documentos, a oitiva de testemunhas, a análise de perícias técnicas.

#### **4. Estudo de caso: o ITBI em caso de aquisição de fração ideal com posterior edificação de unidades imobiliárias**

Como se sabe, o ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis) encontra-se previsto na Constituição da República, que assim dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
(...)

---

<sup>36</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Acórdão unânime da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – nº 101-92-819 – Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni – julgamento em 15.09.1999 – DOU-e de 23.11.1999, p. 3.

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2.ed. São Paulo: Noesis, 2008, p. 795.

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Conforme se infere da redação acima, o fato gerador do imposto ocorre tanto na transmissão por ato oneroso do bem imóvel, quanto na cessão de direitos relativos aos bens imóveis, inclusive de sua aquisição. De sua vez, o Código Tributário Nacional assim dispôs sobre o ITBI:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

(...)

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Deste modo, a conjugação das normas constitucionais com a legislação complementar deixa claro o perfil do ITBI e impõe quadro modelar do qual não podem transbordar as legislações municipais. De fato, a autonomia dos Municípios para instituírem e exigirem o ITBI está adstrita ao desenho constitucional<sup>38</sup> do imposto, complementado pelas normas colocadas pelo Código Tributário Nacional.

Isso quer dizer que o fato gerador do tributo restringe-se às hipóteses previstas constitucionalmente. Da mesma forma, a sua base de cálculo há de ser o valor venal do bem ou do direito transmitidos, de tal maneira que se a lei municipal não se ativer a esses limites será considerada inconstitucional.

A Lei do Município de Belo Horizonte nº 5.492/88 repete as disposições transcritas acima, também prevendo que a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido.

Em caso de aquisição de imóveis na planta (em regra, apartamentos), fruto de incorporações imobiliárias, a Legislação de Belo Horizonte impõe que a base de cálculo do ITBI seja o valor venal da unidade imobiliária pronta, quando for entregue ao adquirente:

Art. 16 - Na aquisição de imóvel pronto para entrega futura, em construção, a base de cálculo do imposto será o valor venal do imóvel como se pronto estivesse, apurado na forma prevista no art. 5º desta Lei.

---

<sup>38</sup>Sobre o tema ver TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p.359.

Outra forma bastante usual de aquisição de imóveis dá-se pela aquisição da fração ideal de um terreno por grupo de adquirentes, que passa a arcar com os custos da construção das unidades imobiliárias, seja por conta própria, seja mediante a contratação de uma construtora para a administração e a prestação do serviço.

A Lei de Belo Horizonte permite que se adote como base de cálculo do ITBI o valor venal do terreno (lote vazio) – acrescido do valor venal da construção já existente, se houver – adquirido pelo contribuinte:

§1º - No caso de aquisição de terreno, ou sua fração ideal, de imóvel construído ou em construção, deverá o contribuinte comprovar que assumiu o ônus da construção, por conta própria ou de terceiros, mediante a apresentação dos seguintes documentos:

I – (...);

§2º - Na hipótese do § 1º deste artigo, a base de cálculo do imposto será o valor venal do terreno acrescido do valor venal da construção existente no momento em que o adquirente comprovar que assumiu o ônus da construção.

Isso porque, nesta hipótese ocorrem duas operações distintas e dissociadas. A primeira é relacionada à aquisição da quota parte de imóvel e está no campo de incidência do ITBI, cujo valor do imóvel é exatamente aquele atribuído à fração, pois este é o valor efetivamente pago ao antigo proprietário pelo adquirente.

A segunda operação é aquela havida entre o adquirente do imóvel e qualquer prestador de serviços de construção civil, que nada diz respeito ao campo de incidência do ITBI, sujeitando-se, ao contrário, à apuração do imposto sobre serviços (ISSQN), cuja responsabilidade cabe ao prestador.

Assim, o Legislador de Belo Horizonte apenas reconheceu o óbvio: que o ITBI incide sobre o valor do imóvel transmitido e nada mais. É que no momento da transmissão, nesta hipótese, há apenas a fração ideal do imóvel ou, quando muito, a fundação do terreno ou algo que o valha. Pouco importa o estágio em que a construção se encontra, a base de cálculo do tributo deve retratar o valor do imóvel naquele momento.

Ocorre que nesta segunda forma de aquisição de imóveis o ônus tributário para o adquirente é bem menor do que na primeira, tendo em vista que o valor da fração ideal de um lote vazio é, normalmente, inferior ao valor de um imóvel pronto (p.ex. um apartamento).

Em razão dessa redução na base de cálculo do imposto devido, a Lei de Belo Horizonte exige do adquirente, para que lhe seja garantido o direito de recolher o ITBI sobre o valor venal do lote vazio, a comprovação da assunção do ônus construtivo. Ou seja, para

recolher o ITBI sobre uma base de cálculo menor, deve o adquirente comprovar que será responsável direto pelo custeio das obras de edificação a serem realizadas no terreno.

O problema se estabelece porque a Lei Municipal de Belo Horizonte impõe quais documentos serão aceitos pela fiscalização municipal para a comprovação de que o adquirente assumiu o ônus construtivo da obra, não se admitindo quaisquer outros:

§1º - No caso de aquisição de terreno, ou sua fração ideal, de imóvel construído ou em construção, deverá o contribuinte comprovar que assumiu o ônus da construção, por conta própria ou de terceiros, mediante a apresentação dos seguintes documentos:

I - contrato particular de promessa de compra e venda do terreno ou de sua fração ideal, com firmas reconhecidas;

II - contrato de prestação de serviços de construção civil, celebrado entre o adquirente e o incorporador ou construtor, com firmas reconhecidas;

III - documentos fiscais ou registros contábeis de compra de serviços e de materiais de construção;

IV - quaisquer outros documentos que, a critério do fisco municipal, possam comprovar que o adquirente assumiu o ônus da construção.

Ao restringir os meios pelos quais o contribuinte poderia demonstrar que assumiu o ônus construtivo, o Município de Belo Horizonte ofende de uma só vez os princípios da legalidade, da verdade real e da capacidade contributiva<sup>39</sup> na tentativa de incrementar a arrecadação do ITBI em casos de aquisição de imóveis para futura edificação.

O expediente utilizado pelo Fisco Municipal para aumentar artificialmente a base de cálculo do imposto consiste em dificultar a comprovação da assunção do ônus construtivo pelo(s) adquirente(s) do terreno, restringindo os elementos de prova, a fim de possibilitar a exigência do ITBI pelo valor do imóvel depois de construído.

Ocorre que na hipótese prevista pelo §2º do art. 16, da Lei Municipal nº 5.492/88 a operação de transferência de imobiliária havida é a aquisição de um terreno, ou de sua fração ideal, e não a aquisição de uma unidade imobiliária autônoma.

Por essa razão, a tributação do terreno acrescida do valor da edificação a ser construída importa em violação ao princípio da capacidade contributiva, distanciando o fato gerador do ITBI da dimensão econômica da operação realizada, o que acarreta o locupletamento ilícito da Fazenda Municipal, à custa do particular. Lembre-se de que o ITBI não é imposto sobre a propriedade, já atingida pelo IPTU, mas sim tributo que onera a transação imobiliária.

Neste sentido é a precisa lição do professor Hugo de Brito Machado<sup>40</sup>:

---

<sup>39</sup> Sobre o Princípio da Capacidade Contributiva já discorreu MisabelDerzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*:“(...) a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”. [BALEEIRO, 1997. p. 689.]

<sup>40</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 29. ed., Malheiros, p. 398.

Outro aspecto importante no que diz respeito à base de cálculo do ITBI é o que se refere a acessões físicas no imóvel colocadas pelo adquirente, na condição de promitente comprador, ou mesmo pelo adquirente, que ainda não fez o registro do título aquisitivo no cartório competente. **O fato gerador está consumado pela celebração do contrato de compra e venda, independentemente de sua formalização nos termos do Direito Civil. Por isto mesmo a base de cálculo é o valor venal do imóvel efetivamente vendido. Não daquele existente no momento em que se formaliza a transmissão da propriedade.**

Muitas empresas dedicadas à construção de edifícios compram terrenos e neles constroem sem que tenham antes formalizado a transmissão da propriedade do terreno. **Quando procuram formalizar aquela transmissão, no registro imobiliário competente, surpreendem-se com a exigência, absolutamente indevida, do ITBI calculado sobre o valor do terreno com a edificação.**

Assim, o valor da construção não pode compor a base de cálculo do ITBI, já que não houve transmissão da edificação (que nem sequer foi construída), razão pela qual é inviável a alteração da forma de cálculo do imposto, para inclusão de área a ser edificada em detrimento do valor venal do “lote vazio”.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais<sup>41</sup>, em recente decisão reproduzida abaixo, manifestou-se sobre o tema:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL TRANSMITIDO. INCLUSÃO DAS EDIFICAÇÕES POSTERIORMENTE ERIGIDAS NO LOCAL PELO ADQUIRENTE. IMPOSSIBILIDADE. SEGURANÇA CONCEDIDA. SENTENÇA CONFIRMADA.**

**1 - A circunstância de o fato gerador do ITBI somente se realizar na oportunidade da transmissão da propriedade imobiliária, quando do registro público do negócio, não autoriza que se inclua na respectiva base de cálculo as construções edificadas no local pelo adquirente, devendo o tributo incidir sobre o valor venal do terreno transmitido.**

**2 - É indevida a incidência do ITBI sobre as construções inexistentes no imóvel quando da alienação, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, já que o tributo devido deve corresponder à dimensão econômica da operação realizada.**

A apuração e recolhimento do ITBI pelo valor venal do imóvel efetivamente adquirido (lote vazio) é direito do contribuinte e constitui um planejamento tributário válido e legítimo<sup>42</sup>, a uma porque está previsto na legislação municipal; a duas, porque não possui

---

<sup>41</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Processo: Ap Cível/Reex Necessário 1.0707.11.027682-1/001. Relatora: Des. Sandra Fonseca. Órgão Julgador/Câmara: Câmaras Cíveis / 6ª Câmara Cível. Data de Julgamento: 06/08/2013. Data da publicação: 14/08/2013.

<sup>42</sup> O CARF reconheceu, em 11/04/2012, o direito de o contribuinte fazer planejamento tributário lícito. Destaca-se trecho do voto do Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, segundo o qual:

“Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos. Inclusive, é de se esperar que as pessoas façam isso, sendo recriminável exatamente a conduta oposita. A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação), mas isso não ocorreu no caso concreto.



como finalidade exclusiva a diminuição da base de cálculo do ITBI e, conseqüentemente, a redução do imposto devido ao Ente Municipal.

Os contribuintes adquirem imóveis em grupos formados por amigos e familiares para posteriormente bancarem a construção de edifícios residenciais, por várias razões: para garantir a proximidade entre parentes, para poder determinar a confecção do projeto arquitetônico, para construir os imóveis de acordo com suas necessidades e com o padrão de acabamento personalizado, condições difíceis de conseguir quando se adquire uma unidade autônoma em algum empreendimento imobiliário.

Assim, considerando que a aquisição de fração ideal de terreno para futura construção às próprias custas não tem por finalidade exclusiva a economia no recolhimento de tributo, e considerando, ainda, que o ITBI deve ter por base de cálculo o valor venal do bem efetivamente adquirido, não pode o Município de Belo Horizonte limitar a produção de provas aptas a demonstrar o ônus construtivo suportado pelo adquirente.

Os documentos elencados nos incisos do §1º do art. 16, da Lei Municipal nº 5.492/88, embora se prestem a fazer prova da assunção do ônus construtivo, não são os únicos meio de prova aptos a demonstrar que os adquirentes assumiram o ônus econômico pela edificação no terreno adquirido.

Outros elementos probantes podem – e devem – ser admitidos e analisados pelo Fisco Municipal tais como: extratos bancários, comprovantes de depósito, comprovantes de transferências, cheques e outros documentos que demonstrem que os adquirentes financiam direta e *pro rata* os custos da edificação.

Em outras palavras, qualquer documento capaz de demonstrar que os adquirentes disponibilizam numerário para o pagamento dos custos havidos com a mão de obra, com os materiais de construção, obtenção de licenças, desenvolvimento de projetos arquitetônico e estrutural, devem ser considerados para a comprovação do ônus construtivo.

Note-se que a situação dos adquirentes de frações ideais de terreno para futura edificação é distinta dos adquirentes de unidades imobiliárias individuais (p. ex.

---

Quando uma pessoa física escolhe declarar pelo modelo completo ou pelo simplificado, visando reduzir sua carga tributária, está agindo racional e lícitamente. Sua conduta é artificial, mas é admitida. O mesmo ocorre com dois profissionais que se organizam como empresa para reduzir a carga tributária que teriam como pessoas físicas autônomas.

Enfim, desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental.” (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10680.724392/2010-28. Recurso Voluntário. Acórdão nº 1101-00.708 — 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 11 de abril de 2012).

apartamentos). Isso porque, no primeiro caso, os adquirentes custeiam a obra diretamente, enquanto no segundo caso, os adquirentes ou compram o imóvel na planta à vista, e não desembolsam mais nenhum centavo, ou pagam uma prestação mensal fixa, que não reflete os custos com a edificação, que é feita por uma Construtora, que almeja a obtenção de lucro com a alienação de unidades imobiliárias individualizadas.

Assim, as maneiras de provar a assunção do ônus construtivo pelos adquirentes de frações ideais de terrenos vazios são diversas e devem ser examinadas caso a caso, não podendo ser limitadas àquelas eleitas pelo Legislador de Belo Horizonte. Nesse sentido, a lição de James Marins<sup>43</sup>:

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. [A Administração Pública] Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Desde que lícitamente produzidas e apresentadas em conformidade com a teoria das provas quaisquer meios probantes devem ser avaliados e considerados para a demonstração da assunção do ônus construtivo, em homenagem à verdade real, conforme ensina Alberto Xavier:

A instrução do procedimento tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto com os seus corolários da livre apreciação das provas e da admissibilidade de todos os meios de prova. Daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhes permitam formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário. Essa convicção é, porém, uma livre convicção, no sentido de que não está limitada à existência de regras legais de prova, antes os meios probatórios têm, em princípio, o valor que corresponder à sua idoneidade como elementos da referida convicção.<sup>44</sup>

Portanto, a “verdade material” impõe sejam utilizados os mais amplos e diversos meios probatórios possíveis, inadmitindo as restrições impostas pela utilização exclusiva de determinadas provas, ainda que prescritas pelo legislador. É que a busca dos fatos tributáveis ou da demarcação de seus contornos não pode ser limitada, ao bem do princípio da legalidade e do interesse público.

---

<sup>43</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 179-180.

<sup>44</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 134.

## 5. Conclusões

A “verdade material” é de extrema importância para o Direito Tributário e deve, ao lado do princípio da legalidade, ser considerada como direito subjetivo do contribuinte, que não pode ser forçado, pelo extremo formalismo da fiscalização a se submeter à obrigação tributária desvinculada da concretização do seu fato gerador.

Ainda que a lei restrinja a comprovação de determinado fato à apenas alguns meios probatórios, deve o julgador administrativo receber e avaliar todas as provas produzidas pelo contribuinte e afastar a exação tributária caso fique demonstrada não ter ocorrido a perfeita subsunção entre a norma tributária geral e abstrata e o fato havido.

Neste sentido, somente se afigura legítima a recusa da Autoridade administrativa em aceitar as provas apresentadas pelos contribuintes quando elas tiverem sido obtidas ilicitamente, em desacordo com a legislação vigente.

Ainda que o contribuinte não se desincumba do ônus probatório que lhe cabe, não pode a Administração Pública simplesmente considerar que o lançamento do tributo foi realizado higidamente e que a cobrança direcionada ao contribuinte deve prosseguir. Nessas situações, deve a Autoridade administrativa, agir de ofício, empregando todo o aparato estatal à sua disposição para diligenciar e encontrar, sempre que possível, a verdade dos fatos.

Assim, se a Administração Pública não conseguir demonstrar a perfeita subsunção do fato à norma, não poderá tributar o contribuinte, devendo arquivar o procedimento administrativo e cancelar a autuação.

Conclui-se daí que a “verdade material” garante a devida e justa tributação, ao mitigar a presunção de validade dos atos administrativos – dentre os quais se destaca o lançamento – condicionando-a ao dever da Administração Pública em comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador para que seja possível a exigência do tributo.

E isso se mostra bastante acertado, pois em função da busca da “verdade material” recai sobre a Autoridade administrativa mais do que um simples *ônus probatório*, mas sim o verdadeiro *dever probatório*, entendido como a obrigação inafastável de produzir a prova necessária para esclarecer os fatos, seja para confirmar a exigência do tributo, seja para infirmá-la, uma vez que a Autoridade Administrativa não está a serviço do Ente Federativo, mas a serviço da sociedade, sendo sua responsabilidade, portanto, cuidar dos interesses de ordem pública.

## 6. Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder Tributário. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 689.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 10 set. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10680.724392/2010-28. Recurso nº Voluntário. Acórdão nº 1101-00.708 — 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 11 de abril de 2012).

BRASIL. lei nº 5.492, de 28 de dezembro de 1988. Institui o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso "Inter Vivos" Disponível em: <<http://www.fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=17>>. Acesso em: 10 set. 2013.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Processo: Ap Cível/Reex Necessário 1.0707.11.027682-1/001. Relatora: Des. Sandra Fonseca. Órgão Julgador/Câmara: Câmaras Cíveis / 6ª Câmara Cível. Data de Julgamento: 06/08/2013. Data da publicação: 14/08/2013.

BRITO, Edvaldo. Lançamento. Revista de Direito Tributário. São Paulo. v. 11. nº 42. out./dez. 1987

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2.ed. São Paulo: Noesis, 2008.

DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio. *Processo Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DEMO, Pedro. *Pesquisa e informação qualitativa*. Campinas: Papyrus, 2001.

ESTEVES, Maria do Rosário. A prova do fato jurídico no processo administrativo tributário. 2005. 234 fl. Tese (Doutorado em Direito) – Direito, Direito do Estado, Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas, 2006.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Curso de Direito Administrativo. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noesis, 2009.

GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992.

HABERMAS, Jurgen. *Teoria do Agir Comunicativo: Racionalidade da Ação e Racionalização Social*. São Paulo: WMF, 2012.

KIRCHNER, Juliana Leite. *Teoria das provas e fatos jurídicos no processo administrativo tributário*. 2012. 297 fl. Tese (Mestrado em Direito) – Direito, Direito do Estado, Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 29. ed., São Paulo, Malheiros, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

MARINONI, Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Processo de Conhecimento*: 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética,

MINAYO, Maria Cecília de Souza. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações no direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MOUSALLEN, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

PINTO e NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

RORTY, Richard. *Objetivismo, relativismo e verdade: escritos filosóficos I*. Tradução de Marco Antônio Casanova. Rio de Janeiro: RelumeDumará, 1997.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência*. São Paulo: Cortez, 2000.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. v. II. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A função do lançamento tributário*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 14, nº 53, jul.-set. 1990.

SILVA, Vasco Manuel Dias Pereira da. *Para um Contencioso Administrativo dos Particulares: esboço de uma teoria subjetivista do recurso contencioso de anulação*. Coimbra: Almedina, 1989.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noesis, 2011/2012.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. *Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.