

**XXV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - BRASÍLIA/DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributária: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gerador da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que auferir a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS PRATICABILIDADE, LEGALIDADE, LEGITIMIDADE E CONTROLE

THE PROGRESSIVE TAX SUBSTITUTION OF THE ICMS PRACTICABILITY, LEGALITY, LEGITIMACY AND SELF-CONTROL

Rafael Dos Santos Queiroz ¹

Resumo

A substituição tributária progressiva é técnica de praticabilidade, utilizada para reduzir a complexidade da execução da lei. Opera através de presunção absoluta, sendo a MVA definida pelo Executivo, mediante delegação. A praticabilidade mitiga o princípio da segurança jurídica, pelo descumprimento da legalidade e da capacidade contributiva. A mitigação somente pode ser tolerada caso beneficie o contribuinte, proporcionando legitimidade pela capacidade contributiva. O foro ideal para que relativize a presunção é o processo administrativo. Admite-se o afastamento de atos normativos do Poder Executivo que estabelecem presunção, enquanto autocontrole. Reconhece-se, entretanto, a impossibilidade de afastar a aplicação da lei por inconstitucionalidade.

Palavras-chave: Praticabilidade, Substituição tributária, Legalidade, Capacidade contributiva, Processo tributário administrativo

Abstract/Resumen/Résumé

The progressive tax substitution is practicability technique used to reduce the complexity of law enforcement. It operates through absolute presumption, and the MVA is defined by the Executive Branch, through legal delegation. Practicability mitigates the legality and contributive capacity. The mitigation of legality can only be tolerated if the taxpayer benefits, lending this technique legitimacy in regard to contributive capacity. The ideal forum to relativize the presumption is the administrative process. It is possible to remove presumptions imposed by the regulations while exercising self-control power. However, it is impossible to avoid the application of the law due to unconstitutionality.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Practicability, Progressive tax substitution, Legality, Administrative process, Self-control

¹ Professor, Advogado, Mestre em Direito pela PUC-MG, Conselheiro do CART-BH.

1 INTRODUÇÃO

Considerando o que o direito positivo é posto por decisão, inserindo-se no sistema jurídico as decisões políticas que cumpram os requisitos procedimentais e de conteúdo necessários para lhes conferir validade, optou a sociedade brasileira por privilegiar a tributação sobre o consumo.

Conforme estudo da Carga Tributária no Brasil 2012 (2013, p. 7), publicado pela Receita Federal do Brasil em dezembro de 2013, os tributos incidentes sobre bens e serviços, ou seja, sobre o consumo, representam 49,73% de toda a arrecadação.

Concentrando-se no ICMS, em relação ao contribuinte, sua capacidade contributiva deveria se fazer respeitar por meio da seletividade, em que os produtos tidos como essenciais suportariam carga tributária mais favorecida, enquanto as maiores alíquotas se concentrariam nos produtos supérfluos. É sabido que esse princípio é destorcido em razão da guerra fiscal existente entre os Estados, que acarreta a tributação excessiva sobre os preços públicos, como a energia elétrica, tão importante para a vida moderna.

O ICMS tem contornos constitucionais bastante definidos, principalmente no que se refere à não cumulatividade. Apesar de importante para coibir a tributação em cascata, essa característica impõe aos Estados uma complexa e onerosa atividade fiscalizatória, visto que se deve controlar entrada e saída de mercadorias, para a mesma ou para outra unidade da Federação.

Em razão dessa onerosidade e complexidade, autorizou a Constituição a instituição da substituição tributária, delegando à lei complementar a especificação. A Lei Complementar, por sua vez, trouxe o conceito de margem de valor agregado, exigindo que os critérios para sua definição fossem definidos por lei ordinária. A margem de valor agregado – MVA, também por delegação, é fixada por ato normativo do Poder Executivo.

Trata-se de presunção da base de cálculo, constituindo-se em técnica de praticabilidade, que, por mitigar princípios como segurança jurídica, legalidade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, merece análise mais detida.

2 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA COMO TÉCNICA DE PRATICABILIDADE

A praticabilidade, segundo Regina Helena Costa (2007, p. 53), seria um princípio, dado seu alto grau de generalidade e função de delimitar a atuação do legislador infraconstitucional. Enuncia que as leis tributárias devem ser exequíveis e que, somente assim, pode atingir seus objetivos: (i) o cumprimento de seus comandos pelos administrados; e (ii) a devida arrecadação dos tributos.

Adota-se a posição de Eduardo Maneira, que considera a praticabilidade como técnica legislativa. A saber:

A praticidade como o princípio autônomo, como um princípio ético, é princípio vazio, sem conteúdo. A sua razão de ser é garantir a aplicabilidade da lei por meio de técnicas de simplificação que possibilitem alcançar realidades de natureza complexa. Falar de praticidade, portanto, é falar de os ficções e presunções jurídicas. As ficções e presunções de são técnicas legislativas utilizadas para tornar real, verdadeiro, aquilo que no mundo real não ocorre ou não existe tal como previsto na norma. (MANEIRA, 2004, p. 48)

No Direito Tributário, afirma Tércio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 236), “não basta, por exemplo, criar, por lei, um tributo. É preciso disciplinar a forma como será cobrado, a autoridade que irá cobrá-lo, a agência que irá recolhê-lo, os prazos em que isso deve ocorrer e etc.”.

A estrutura do ICMS, especialmente em virtude da não cumulatividade, demanda o controle de toda a cadeia de produção e comercialização, incluindo operações internas e interestaduais. A fiscalização é complexa e dispendiosa, envolvendo fatos geradores de difícil identificação, além de grande informalidade em alguns setores.

Os Estados passaram a utilizar a substituição tributária como instrumento de política tributária, visando à melhoria do controle fiscal e aumento da arrecadação por meio da redução da complexidade da exigência do tributo.

A substituição tributária, como técnica de praticabilidade, é prevista na Constituição Federal, no art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea ‘b’, que determina que o tema deverá ser disciplinado por lei complementar.

Atendendo ao comando constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, em seus artigos 6º a 10º, tratam do tema, estabelecendo dois elementos fundamentais: (i) a atribuição de responsabilidade tributária; e (ii) a presunção da base de cálculo.

A substituição tributária progressiva é conceituada por André Mendes Moreira (2010, p. 191) como aquela em “que se atribui a agente situado nas fases iniciais do processo de circulação da mercadoria a responsabilidade pelo pagamento do imposto que será devido nas etapas posteriores”.

Quanto à determinação da responsabilidade tributária, nos termos dos artigos 121 e 128 do CTN, é invariavelmente estabelecida por lei, cumprindo a reserva legal prevista no artigo 97 do mesmo diploma. Atribui-se ao substituto a obrigação de pagar o tributo que seria devido em razão de fato gerador presumido, qual seja, a venda ao consumidor final. Não há grandes questionamentos. Eduardo Maneira sintetiza a técnica utilizada:

Na verdade o que se dá é exigência de um pagamento antecipado em razão de um fato gerador que, presume-se, irá ocorrer no futuro, e como se disse, trata-se de presunção relativa, bastando a prova de que tal fato gerador futuro frustrou-se para o contribuinte ter direito a restituição. (MANEIRA, 2004, p. 52)

Destaque maior merece a base de cálculo. No que tange à substituição tributária progressiva, ou para frente, como se convencionou chamar, utiliza-se de presunção decorrente de uma cadeia de delegações que culmina em ato normativo do Poder Executivo.

A Constituição (art. 155, §2º, XII, *b*), menciona a substituição tributária, como matéria a ser disciplinada pela Lei Complementar. A Lei Complementar nº 87/96 (art. 8º, §§2º a 6º), determina que a base cálculo poderá ser: (i) o preço máximo fixado por órgão público competente; (ii) o preço sugerido pelo fabricante ou importador; (iii) a margem de valor agregado – MVA, obtida por levantamento a ser disciplinado por lei; e (iv) o preço usualmente praticado no mercado para consumidor final, cujo levantamento também deverá ser disciplinado por lei.

Centrando-se na hipótese de instituição da MVA, instrumento utilizado para a grande maioria das mercadorias, o texto das leis estaduais, em geral, limita-se a transcrever o parágrafo 4º, do art. 8º, da Lei Complementar 87/96. A saber:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
(...)

§4º. A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

A única alteração verificada nos textos das leis estaduais, em geral, é a delegação da determinação da MVA para o regulamento, ou seja, a base de cálculo é definida por ato normativo do Poder Executivo.

A crescente atuação do Executivo na criação da norma tributária, chamada de deslegalização, se deve à complexidade das situações que demandam regulamentação, cada vez mais detalhada e específica. Clèmerson Merlin Clève qualifica a sociedade atual como técnica:

Com a sociedade técnica, o tempo adquiriu velocidade. A sociedade passou a exigir respostas prontas e rápidas para questões não poucas vezes novas e particularizadas. Sem contar o fato de que os assuntos que “estão penetrando nas pautas estatais revestem-se cada vez mais de maior complexidade”. A administração vê-se compelida a socorrer-se do auxílio de especialistas que, em nome da objetividade ou infalibilidade da ciência ou da técnica, nem sempre estão dispostos a dialogar com os integrantes do Legislativo. Afinal, há uma radical oposição entre o discurso do tecnocrata, auxiliar do governo, e o jurista ou o político. Enquanto aquele tem em mira o resultado, estes se preocupam com a legitimidade da decisão (o processo de tomada da decisão). Há uma tensão permanente entre o discurso do resultado ou dos fins do tecnocrata e o discurso dos meios e da legitimidade da decisão professado pelo jurista ou pelo político, pelo menos pelo político no melhor sentido da expressão. (CLÈVE, 2011, p. 50)

A determinação de MVA específico para cada mercadoria, de fato, não é matéria afeta ao Legislativo, que não tem aptidão técnica ou mesmo procedimental para realizar de forma eficiente essa atividade.

A substituição tributária progressiva opera por meio de presunção, verificada quando, conforme Costa (2007, p. 60), “a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro”. Trata-se de presumir a venda da mercadoria para o consumidor final, com uma variação predeterminada a partir do valor praticado pelo fabricante.

A base de cálculo determinada pela aplicação da MVA é considerada definitiva, criando-se uma presunção absoluta. Sendo definitiva, inútil seria produzir prova em contrário, coroando-se a praticabilidade em detrimento dos princípios da legalidade e, com mais ênfase, da capacidade contributiva.

Quanto à eficiência da técnica, demonstra-se a redução da complexidade obtida no procedimento e no ato administrativo de lançamento.

3 DA REDUÇÃO DA COMPLEXIDADE NO LANÇAMENTO

A decisão prévia e vinculadora, seja por meio da lei ou pelo ato normativo do Poder Executivo, atuando na função administrativa, tem a importante função de proporcionar ao aplicador final da norma critérios precisos e especificados ao máximo.

O papel do aplicador da norma, vinculado à interpretação literal dos atos normativos, resulta da desconfiança que lhe é dispensada pelo Direito, empregado como planejamento, conforme teoria de Shapiro (2011, p. 4600). Utilizando-se da economia da confiança, concede-se mais ou menos liberdade de interpretação. Considerando-se a desconfiança atribuída ao aplicador final da norma tributária, exige-se total aderência ao texto, de forma a garantir que se realizem os objetivos e expectativas propostas no planejamento.

A vinculação aos atos normativos, na verdade, produz eficiência, visto que alivia o aplicador do dever de interpretar, tornando sua tarefa menos complexa. Basta ao fiscal aplicar objetivamente a norma ao fato concreto, sendo esta a motivação que lhe é exigida e tida como suficiente.

O lançamento é definido no ordenamento jurídico pelo art. 142, do CTN, como procedimento administrativo que tende a verificar a implementação da hipótese de incidência, quantificá-la e propor a aplicação de penalidade, como se fosse mero procedimento investigatório.

Segundo Alberto Xavier (2005, p. 67), o lançamento é o “ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prescrição tributária e na sua conseqüente exigência”.

Através do ato administrativo de lançamento, insere-se no ordenamento jurídico uma norma individual e concreta que formaliza a obrigação tributária em todos os seus aspectos, enfatizando-se a determinação do sujeito passivo e do valor do tributo devido, calculado conforme a base de cálculo e alíquota aplicáveis.

O ICMS é sujeito ao lançamento por homologação, quando caberá ao sujeito passivo calcular o tributo e antecipar o pagamento. Regina Helena Costa afirma que o lançamento por homologação é técnica de praticabilidade e deve ser estimulada:

Pensamos que o lançamento por homologação consubstancia verdadeiro e salutar instrumento de praticabilidade, encerrando mais aspectos positivos que negativos. Os primeiros revelados na simplificação e racionalização da atividade administrativa em matéria tributária, com a diminuição dos custos dessa atividade e a democratização da gestão fiscal; os segundos trazidos no maior risco de que as obrigações tributárias não sejam satisfeitas nos termos da lei, dando margem à elevação da indesejada evasão tributária. Ainda assim, apesar dessas objeções, seu emprego é benéfico ao interesse público, e justamente por isso o lançamento por homologação deverá continuar a ser empregado cada vez mais. (COSTA, 2007, p. 276)

Trata-se de evidente aplicação da confiança como técnica de simplificação e praticabilidade, no sentido de que o Estado racionaliza a utilização dos seus recursos disponíveis para controlar, por amostragem e conforme indícios obtidos pelos cruzamentos eletrônicos de dados, a atividade de lançamento transferida para o contribuinte, aceitando o risco de seu descumprimento pontual.

Inobstante tenha o lançamento por homologação surgido para reduzir a complexidade por meio da confiança, percebeu o Estado que poderia simplificar ainda mais a exigência do tributo sobrepondo seu equivalente funcional, a desconfiança.

Para Luhmann (2005, p. 124), a desconfiança também proporciona simplificação, muitas vezes drástica. A pessoa que desconfia necessita de muito mais informação, ao mesmo tempo em que limita a informação naquilo em que sente segurança em confiar. Se mantém mais dependente de menos informação.

Dessa forma, mantendo o lançamento por homologação, através da substituição tributária e das presunções dela decorrentes, restringe-se as informações sujeitas a seu controle, fiando-se naquelas de mais fácil comprovação. Com isso, concentra ainda mais seus recursos, restringindo o universo de contribuintes e os fatos geradores a serem controlados.

A redução da complexidade é observada nas obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelo sujeito passivo, visto que dispensadas as informações supridas pelas presunções, especialmente no caso do substituído. Da mesma forma, são restringidas as provas que devem ser produzidas em procedimento de fiscalização para lançamento de ofício, via auto de infração.

A complexidade é reduzida tanto no procedimento preparatório do lançamento quanto no ato administrativo de lançamento. Para James Marins, há uma divisão clara entre o procedimento de lançamento e o ato de lançamento:

Ato e procedimento administrativo não se confundem, assim como não podem se confundir o procedimento de lançamento (ou, mais precisamente, procedimento preparatório do ato de lançamento) com o ato de lançamento propriamente dito. O procedimento de lançamento é em muitos casos o pressuposto objetivo do ato de lançamento, e incluirá diligências fiscalizatórias e apuratórias que servirão de suporte ao ato de lançamento. (MARINS, 2014, p. 200)

Quanto ao procedimento preparatório, constituído pelas diligências fiscalizatórias, limita-se o escopo das provas que deverão ser produzidas para que se identifique o fato jurígeno e se possa quantificar o tributo devido.

A substituição tributária progressiva concentra os recursos e os esforços da fiscalização no fabricante, importador ou naquele que adquire mercadorias de outra unidade da Federação, agindo com mais rigor e eficiência. Inclui na arrecadação do tributo, por meio da presunção, inclusive a operação referente ao produto que chega ao consumidor final por meio de comerciantes informais, cujo fato gerador dificilmente seria identificado. Evita-se, com isso, provas difíceis de serem produzidas, diminuindo a sonegação do tributo.

Como afirma Paulo de Barros Carvalho, o lançamento é o veículo que introduz no sistema jurídico a norma individual e concreta, que tem como conteúdo a própria norma:

O ato jurídico administrativo de lançamento é ponente de uma norma individual e concreta no sistema do direito positivo, funcionando como veículo introdutor. O conteúdo do ato é a própria norma que, por sua vez, tem também seu conteúdo, que consiste em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, bem como instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial. (CARVALHO, 2012, p. 370)

O lançamento deve se reportar ao conteúdo da norma jurídica tributária em todos os seus aspectos. Na estrutura proposta por Sacha Calmon, ao inserir no sistema, pelo lançamento, a obrigação tributária devidamente liquidada, o aspecto definido como “quanto pagar”, fará referência à presunção instituída. Dispensa-se demais comprovações.

Dessa forma, apuradas as provas necessárias no procedimento fiscalizatório, a motivação do auto de infração se satisfaz com a aplicação das técnicas de praticabilidade, especificamente as presunções, que, uma vez inseridas no sistema jurídico são recebidas como verdadeiras.

O mecanismo de apuração do ICMS sob o regime da substituição tributária, como meio e técnica utilizada com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis, cumpre, portanto, os objetivos genéricos da praticabilidade, conforme apontados por Misabel Derzi:

- Evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o que se reduzem os custos de aplicação da lei;
- Dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto ou aquelas que representem ingerência indevida na esfera privada do cidadão e, com isso, assegurar a satisfação do mandamento normativo. (DERZI, 2007, p. 139)

Diante da presunção absoluta, não faz qualquer sentido produzir provas em contrário. A técnica favorece o procedimento de apuração do tributo em prejuízo da capacidade contributiva, quando se verifica a presunção superior ao tributo que seria efetivamente devido.

4 DA MITIGAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA, LEGALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A segurança jurídica, assim como os princípios da legalidade e capacidade contributiva, devem ser aplicados como garantias. Na doutrina de Heleno Taveira Tôrres (2011, p. 193), a garantia “é uma norma constitucional que tem a função de servir como mandamento de proteção dos princípios e seus valores. Ou seja, é norma constitucional que tem por finalidade assegurar a concretização de determinados direitos, e confere aos destinatários poderes mais expressos para reclamar sua observância, com preponderância na função de bloqueio”.

A segurança jurídica exige efetividade. Como garantia, não admite ponderações. Em seu viés instrumental, exige a aplicação de todos os outros direitos, dentre eles a legalidade e a capacidade contributiva, entendidos como limitações ao poder de tributar.

É inegável a oposição existente entre a legalidade e a praticabilidade. Trata-se de evidente mitigação da legalidade em nome de uma solução pragmática do problema, caracterizado por Derzi (2007, p. 339) como “um estado de necessidade administrativo”. Como a Administração não teria recursos suficientes para satisfazer as prestações que lhe impõe a lei, opta, para resolução do problema, pela praticabilidade.

Mesmo no caso em análise, sendo a presunção estabelecida por ato do Executivo em virtude de delegação legal expressa, fere-se o princípio da legalidade, em virtude da indelegabilidade. Com efeito, compete privativamente à lei regular o tributo, havendo regra expressa que determina a reserva da matéria, especialmente no que tange à base de cálculo.

É consenso que a posição tradicional do Executivo, ainda que no exercício da função política, na estrutura do Estado Democrático de Direito é de subordinação estrita à legalidade e ao controle jurisdicional. Entendimento diverso eliminaria a separação de funções. A legalidade é defendida por Misabel Derzi:

Inócuo seria se não se impusesse a quem aplica o direito, seja o poder Judiciário (com exclusividade, nos casos dos delitos e das penas) seja o poder Executivo, que ajustem seus atos ao teor exato da lei, portanto, à norma nela contida. A adequação das decisões judiciais e demais atos de aplicação da lei, os mecanismos de revisão dessas decisões, adotados pelo ordenamento jurídico, assim como os dogmas de proibição de inovação ou alteração da lei através de órgãos que não são do poder Legislativo, funcionam como garantias que visam a realizar o império da legalidade. (DERZI, 2007, p. 125)

Carvalho Filho (2009, p. 19) destaca o efeito da legalidade em relação aos direitos dos indivíduos, visto que garante a verificação da conformidade entre a atividade administrativa e a lei, bem como a possibilidade de correção quando identificada a ilicitude.

No que tange à capacidade contributiva, a praticabilidade, ainda que necessária, deve ser limitada pelos parâmetros constitucionais. Regina Helena Costa (2007, p. 214) afirma que as abstrações generalizantes encontram na capacidade contributiva condição de legitimação. Deve seguir critérios de logicidade, razoabilidade e normalidade, bem como admitir prova em contrário que assegure a compatibilidade entre a exigência e sua real força econômica.

É justamente na criação dessas presunções que se observa a necessidade ainda mais acentuada de respeito à capacidade contributiva, destacada dentre os demais princípios do direito tributário, que não devem ser afastados.

Caso a presunção, considerada definitiva, venha a superar o tributo devido conforme a verdade material e a estrutura regular do tributo, onera-se indevidamente o contribuinte. Os efeitos dessa prática são sintetizados por Misabel Derzi:

Se recolhido o imposto antecipadamente sobre preços superiores àqueles realmente acontecidos, verifica-se que, além do aumento do tributo, o direito de repassar o custo do imposto ao adquirente-consumidor fica atingido, prejudicado, passando a onerar o contribuinte comerciante, exatamente o que não quer a Constituição. Perde o ICMS a neutralidade com que foi dotado pela Constituição. Converte-se o tributo em imposto de tabela, desalinhando-se do mercado, onerando a produção e passando a deformar preços e competitividade. Aquele contribuinte, que conseguir vender por valor próximo ao presumido, será beneficiado, os demais, prejudicados. (DERZI, 2007, p. 360)

Tendo em vista que as técnicas de praticabilidade são inseridas no ordenamento a serviço da simplificação da execução da lei pela Administração, reduzindo a complexidade e adaptando-a ao que seria possível diante dos recursos disponíveis e da viabilidade econômica, conclui-se que, a princípio, beneficia-se apenas o Estado.

Para que seja aceitável a mitigação de princípios, em especial da legalidade e capacidade contributiva, deve haver um benefício econômico para o contribuinte. Se a ideia é tornar a operação economicamente viável por meio de presunção, as bases de cálculo devem ser mais favoráveis para os contribuintes que aquela que seria realmente apurada. Dessa forma, do ponto de vista pragmático, embora feridos os princípios, entendidos como limitações ao poder de tributar, não seria excedida a capacidade contributiva.

Dentre os limites à praticabilidade enumerados por Regina Helena Costa (2007, p. 218), está a impossibilidade de adoção de presunções absolutas. As presunções deveriam ser apenas de ordem probatória e sempre relativas. Deve ser assegurada a ampla defesa em respeito à verdade material e à capacidade contributiva.

Entretanto, a admissão de prova em contrário, na prática, reduz a praticabilidade, fazendo com que o aparato estatal tenha que se encarregar daquilo que pretendia se desincumbir, o controle de todos os elementos necessários para a regular apuração do tributo.

A praticabilidade, entretanto, não deve ser absoluta, cabendo ao Estado arcar com os ônus de sua atividade administrativa nos limites do respeito aos direitos e garantias dos contribuintes. Assim, estabelecendo-se presunções, devem reduzir a complexidade da atividade de arrecadação e fiscalização, sem retirar o direito do contribuinte ao limite da capacidade contributiva.

Aqueles casos em que o contribuinte for prejudicado pela presunção devem ser apreciados individualmente, sendo o processo administrativo o foro ideal para a solução eficaz do conflito.

5 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO FORO PARA RELATIVIZAÇÃO DAS PRESUNÇÕES

O controle da atividade estatal é inerente ao Estado Democrático de Direito. Conforme a moderna concepção da distribuição de funções, o controle não é exclusivo do Poder Judiciário. Pode ser exercido pelo próprio Executivo, através do mecanismo da autotutela administrativa.

A título de proposta, ideal seria que a presunção da base de cálculo determinada pela MVA fosse relativa, garantindo aos contribuintes prejudicados o pedido de restituição do valor pago acima do regularmente devido.

A simplificação da cobrança e a racionalização dos recursos empregados na arrecadação e fiscalização seriam proporcionais à razoabilidade aplicada na fixação da presunção. Não havendo prejuízo aos contribuintes, não haveria pedido de restituição a ser analisado. A praticabilidade seria atingida a níveis satisfatórios e seria cumprida a finalidade econômica e operacional da técnica.

Mantendo-se a presunção absoluta, o caso seria tratado como conflito. Através de impugnação, deverá o contribuinte comprovar concretamente que a presunção pela qual está sendo tributado, resultante de imposição decorrente de ato normativo do Executivo, não diz respeito à verdade real. Deverá, então, pleitear o ajuste à sua real capacidade contributiva.

O exercício da função judicante pelo Poder Executivo decorre da Constituição Federal, em seu art. 5º, incisos XXXIV, que prevê o direito de petição, e LV, com a garantia da ampla defesa e contraditório. Some-se às previsões constitucionais enumeradas, a vinculação da Administração Pública aos princípios da legalidade e moralidade administrativa, prevista no art. 37, que devem nortear todas as suas ações, evitando o arbítrio e o abuso de poder.

É dever da Administração rever os próprios atos, anulando-os em caso de ilegalidade. O poder-dever é reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, conforme súmula nº 473, cuja ementa ora se transcreve:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

A Administração Pública deve se pautar por sua finalidade essencial, o interesse público. Porém, o interesse público a ser observado não é somente o da arrecadação, como se costuma interpretar, mas o do respeito aos direitos dos contribuintes, da democracia e da segurança jurídica, interpretada como garantia.

O comando constitucional deve ser concretizado, com a criação, por lei, do processo administrativo, conferindo-lhe todos os meios necessários para sua efetividade. Cumpre transcrever a lição de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López:

A Administração Pública, no exercício de sua competência constitucional, não pode olvidar de buscar a realização da justiça, fim último que legitima sua atuação. Este objetivo não deve ficar restrito apenas ao Poder Judiciário, é

também de interesse administrativo. Desse modo, órgãos internos da Administração devem realizar o controle de seus atos. Trata-se, na verdade, de estabelecer controles “desde dentro”, ou seja, incidentes na própria intimidade da Administração ao longo da formação de sua vontade, em vez de se contentar com controles operados de fora, pelo Judiciário, e, portanto, só utilizados *ex post facto*. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 23)

Para a verdadeira realização da justiça, os órgãos detentores da competência para controle dos atos devem ser investidos de verdadeiros poderes jurisdicionais, no que tange aos atos da própria Administração.

Há na doutrina, divergência no que se refere à denominação a ser utilizada, variando entre processo e procedimento administrativo. A divergência gira em torno da jurisdição como elemento essencial. Sobre a necessária distinção e a denominação a ser utilizada, conclui James Marins:

Em suma: procedimento e processo não se confundem, embora todo processo sirva-se do procedimento. Além disso, *há processo sem jurisdição (o que não existe é processo civil sem jurisdição)* e, aliás, em matéria tributária é inútil combater-se esta realidade, não apenas como decorrência dessa cristalização histórica e legal das instituições administrativas com funções especiais de julgamento, como em virtude da consagração jurídica da aplicação do princípio do *due process of law* nas contendas deduzidas perante a Administração. (MARINS, 2014, p. 138)

Adotado o termo processo administrativo, cumpre ressaltar que ele não se presta ao controle das normas gerais e abstratas, mas somente do lançamento, enquanto norma individual e concreta. É direito do sujeito passivo ter revisado o lançamento, garantida a ampla defesa, contraditório e devido processo legal. Devem ser analisados todos os argumentos constantes da impugnação, sem restrição de matéria.

A praticabilidade deve vincular o Executivo em sua função administrativa. Assim como se reconhece a separação das funções política e administrativa, deve se reconhecer também a diferenciação da função jurisdicional, que deve proferir julgamento independente das questões que lhe forem postas.

A função judicante não deve se pautar pela praticabilidade. Pelo contrário, deve se comprometer com a justiça individual, analisando detidamente o caso concreto. Exatamente por este motivo, é o foro ideal para que se relativize a presunção, atendendo à capacidade contributiva.

Não se pretende substituir o Judiciário em sua função primordial, mas de desjudicializar e racionalizar os recursos do próprio Estado. Não há instância mais especializada que a própria Administração para analisar a apuração do tributo e adequá-

la à capacidade contributiva e legalidade. Basta, para tanto, ser dotada da necessária competência decisória.

O principal impedimento para que se afaste a aplicação da presunção utilizada na substituição tributária no âmbito do processo administrativo é a suposta vinculação dos julgadores aos atos normativos postos pelo próprio Executivo. O fundamento seria a existência de subordinação hierárquica.

James Marins defende a ampla competência decisória:

Toda matéria de defesa produzida pelo contribuinte deve ser conhecida e apreciada pelo órgão da Administração encarregado do julgamento do conflito fiscal. Não pode se escusar a autoridade julgadora – em homenagem à garantia constitucional da ampla defesa – de apreciar matéria formal ou material, de Direito ou de fato, questões preliminares ou de mérito.

(...)

Não pode, por isso mesmo, ser o julgador administrativo estreitado – por razões normativas ou meramente hierárquicas – em sua missão de apreciar a lide em todas as suas vertentes; não é lícito ao julgador deixar de apreciar argumentos de ilegalidade ou de inconstitucionalidade da norma tributária ensejadora da pretensão sob pena de, incorrendo em cerceamento de defesa, ferir a Constituição e tornar nulo o Processo Administrativo Tributário. (MARINS, 2014, p. 189)

A interpretação tem fundamento na eficácia direta dos direitos fundamentais, extraindo-se a competência decisória imediatamente da Constituição. Sob o viés da eficácia indireta, a competência decisória é mediada pelas normas infraconstitucionais, que, em regra, limitam a possibilidade de conhecer de ilegalidade e inconstitucionalidade.

A vinculação dos órgãos de julgamento administrativo à rigidez de interpretação dispensada à função administrativa não tem fundamento dentro do planejamento do Estado pelo Direito. A própria estrutura dos conselhos, em regra paritária, garante a confiança que lhes foi depositada pela Constituição, ao assegurar a garantia constitucional da ampla defesa no processo administrativo.

Trata-se mecanismo de controle do poder político, exercido de forma democrática com a participação da sociedade. Vale lembrar que o julgamento deve se guiar por critérios jurídicos. Afasta-se, portanto, aqueles atos que, diante da seleção aplicada como acoplamento estrutural entre o sistema político e o sistema jurídico, não podem ingressar no ordenamento e ser fundamento da decisão.

Como já exposto, não se pretende declarar a inconstitucionalidade de norma geral e abstrata, sendo esta prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. Pretende-se, apenas, afastar o lançamento que, eivado de ilegalidade, não pode produzir efeitos em relação ao

contribuinte. Especificamente, pretende-se afastar a presunção utilizada na base de cálculo do tributo, originada de ato normativo do executivo, ao arrepio da segurança jurídica, legalidade, indelegabilidade e capacidade contributiva.

Em relação à concretização da ampla defesa, trata-se de princípio que deve ser sopesado e interpretado sistematicamente, em conjunto com os demais princípios da Constituição. Válida a lição de Heleno Taveira Torres:

A natureza normogenética dos princípios é inegável. Daí a imprescindibilidade de meios racionalmente controláveis para preservar (a) a *segurança jurídica dos princípios*, pela garantia de *concretização* (a.i) e de *sopesamento* (a.ii) dos direitos e liberdades fundamentais; e igualmente, para proteção (b) dos *objetivos de valores constitucionais*. Com isso, a garantia de segurança jurídica material dos *princípios* (valores) e dos *objetivos* (fins) constitucionais ganha autonomia e força vinculante, a partir do sistema jurídico considerado como ordem axiológica que visa a concretizar valores e fins. (TORRES, 2011, p. 498)

É de se considerar que o processo tributário administrativo, apesar de dotado de ampla defesa e contraditório, foi criado com a finalidade de controle de legalidade dos atos administrativos de lançamento. Como mecanismo de autocontrole, não poderia exceder essa competência e declarar a inconstitucionalidade de uma lei, visto que emanada do Poder Legislativo.

A interpretação da ampla defesa deve, portanto, ser compatível com a função exercida pelo processo tributário administrativo e a harmonia entre os Poderes. Nesse sentido conclui Marciano Seabra de Godoi:

Diversos autores procuram basear a possibilidade de os Conselhos de Contribuintes afastarem a aplicação de leis por motivo de pretensa inconstitucionalidade no direito Constitucional a uma “ampla defesa” no processo judicial administrativo. Ocorre que o art. 5º, LV, da CF não pode ser interpretado isoladamente. Deve-se buscar uma interpretação que compatibilize a mais “ampla defesa possível” no processo administrativo com os princípios da segurança jurídica e da independência e harmonia entre os Poderes da República. (GODOI, 2005, p. 401)

Posição semelhante defende Hugo de Brito Machado Segundo:

Não se nega a possibilidade de a Administração declarar a inconstitucionalidade de seu atos, nem de aplicar “diretamente” a Constituição. Com efeito, caso um agente fiscal viole o domicílio de um contribuinte, ou sua correspondência, a Administração não só pode, como efetivamente tem declarado a inconstitucionalidade do ato de lançamento, porque efetuado ao arrepio de dispositivos constitucionais.

Questão diferente é aquela na qual o ato administrativo está rigorosamente de acordo com a lei, e é a lei permeada de vício de inconstitucionalidade. Nesse caso, um órgão administrativo que declare a inconstitucionalidade de uma lei não estará praticando simplesmente o autocontrole, mas estará declarando a invalidade de ato praticado por outro poder. Nesse segundo caso, insista-se, a Administração não estará simplesmente revendo um ato seu, mas julgando um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento no princípio da legalidade, nem muito menos no exercício do autocontrole que dele decorre. Assim, se o processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício do autocontrole, e esse autocontrole não autoriza julgamentos sobre atos praticados por outros poderes, não é possível a autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei. (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 129)

Adota-se a interpretação da ampla defesa possível, compatível com a função para a qual foi criado o processo administrativo tributário, bem como com a independência e harmonia entre os Poderes. Reconhece-se a impossibilidade de afastar a aplicação da lei em virtude de inconstitucionalidade.

Com fundamento na mesma teoria, porém, defende-se ser possível a declaração da ilegalidades dos lançamentos em julgamento, pelo afastamento de atos normativos praticados pelo próprio Poder Executivo, enquanto exercício do poder de autocontrole.

Essa conclusão é referendada por Marciano Seabra de Godói:

Naturalmente não temos nenhuma dúvida de que os Conselhos de Contribuintes têm total competência para deixar de aplicar decretos, regulamentos, portarias e outras normas complementares que se mostrem contrárias aos mandamentos constitucionais ou legais. Essa competência em nada afeta a independência e a harmonia entre os poderes. (GODOI, 2005, p. 399)

Trata-se de reconhecer a ilegalidade dos próprios atos, motivo pelo qual não há invasão de competência de outro Poder. É, ainda, perfeitamente possível o controle de legalidade, extraindo-se a competência da própria Constituição pela aplicação do princípio da ampla defesa.

Ressalta-se que o processo tributário administrativo não é um controle de legalidade discricionariamente viabilizado pelo próprio Poder Executivo. Trata-se de uma garantia constitucional que deve ser concretizada ao máximo, dentro do espaço de compatibilização com as demais garantias, de forma a cumprir sua finalidade.

Dessa forma, somente seriam apreciados os casos concretos que, mediante exercício do direito subjetivo de impugnação, buscam a desconsideração da presunção aplicada. A regra presuntiva, geral e abstrata, continuaria vigente, gerando a pretendida praticabilidade em relação àqueles que não se sentirem prejudicados.

A participação da sociedade no controle do poder político é fator decisivo para a construção de uma democracia sólida, o que será atingido com o prestígio dos órgãos de julgamento administrativo, reforçando sua composição paritária, com ampla competência decisória. Sobre o papel decisivo para o desenvolvimento da democracia, muito bem conclui Bobbio:

“A democracia política foi e é até agora necessária para que um povo não seja governado despoticamente. Mas é também suficiente?” Até ontem ou anteontem, quando se queria dar uma prova do desenvolvimento da democracia num dado país, tomava-se como índice a extensão dos direitos políticos, do sufrágio restrito ao sufrágio universal; mas sob este aspecto todo desenvolvimento ulterior não é mais possível depois que o sufrágio foi em quase toda parte estendido às mulheres e em alguns países, como a Itália, o limite de idade foi diminuído para dezoito anos. Hoje, quem deseja ter um indicador do desenvolvimento democrático de um país deve considerar não mais o número de pessoas que têm direito de votar, mas o número de instâncias diversas daquelas tradicionalmente políticas nas quais se exerce o direito de voto. Em outros termos, quem deseja dar um juízo sobre o desenvolvimento da democracia num dado país deve pôr-se não mais a pergunta “Quem vota?”, mas “Onde se vota?” (BOBBIO, 2007, p. 156)

Como estruturado atualmente o processo administrativo, esvazia-se o comando constitucional, tendo a garantia papel meramente simbólico. Sobre o caráter simbólico da Constituição, hipertrofiada em relação à previsão de direitos e garantias que, entretanto, não são concretizadas, conclui Marcelo Neves:

Caso não seja construída normatividade constitucional suficiente durante o processo de concretização, de tal maneira que ao texto constitucional não corresponda estrutura normativa como conexão entre programa e âmbito normativos, a legislação ordinária como linguagem-objeto fica prejudicada em sua normatividade. (NEVES, 2013, p. 100-1)

Ainda conforme Marcelo Neves (2013, p. 149), a constitucionalização simbólica, no caso de não se efetivar o controle da Administração, gera a politização do sistema jurídico, substituindo-se a lei, de forma irrestrita, por ato do Executivo.

Qualquer regra que imponha restrição à competência decisória no processo administrativo, diante de uma interpretação sistemática, é inconstitucional e deve ser excluída do sistema jurídico. A competência, nesse caso, é exclusiva do Judiciário.

6 CONCLUSÃO

A substituição tributária progressiva é técnica de praticabilidade, inserida no sistema jurídico para proporcionar, por meio da desconfiância, redução de complexidade da execução da lei, diante do chamado “estado de necessidade administrativo”.

Por se tratar a apuração da margem de valor agregado – MVA, de normatização eminentemente técnica, essa função foi delegada para o Poder Executivo, em sua função política ou normativa, para que se inserisse no sistema, mediante delegação, os percentuais referentes a cada produto.

É consenso que a utilização da praticabilidade, especialmente no caso da substituição tributária progressiva, mitiga o princípio da segurança jurídica, pelo descumprimento da legalidade e da capacidade contributiva.

Interpretando-se os princípios como garantias e limitações ao poder de tributar, a mitigação somente pode ser tolerada caso beneficie o contribuinte, ou seja, não cause aumento no valor do tributo devido, como apurado na forma regular. Nesse caso não haveria motivo para exercício do direito subjetivo de ação, emprestando à técnica alguma legitimidade.

A impugnação da presunção deve se referir ao ato administrativo de lançamento, demonstrando-se no caso concreto o desrespeito à capacidade contributiva. Tratando-se de análise da apuração do tributo, o foro ideal para que relativize a presunção é o processo administrativo.

Embora a Constituição, ao distribuir as funções conforme a economia da confiança, tenha atribuído total competência decisória aos órgãos de julgamento administrativo, como se depreende da garantia de ampla defesa, as normas infralegais restringiram a matéria que pode ser apreciada.

Embora boa parte da doutrina admita que a competência pode ser exercida conforme outorgada pela Constituição, de forma imediata, prevalece a restrição imposta pelas normas legais infraconstitucionais, proibindo que se afaste ato normativo em virtude de inconstitucionalidade e ilegalidade.

Aplicando-se a ampla defesa possível, compatível com a função para a qual foi criado o processo administrativo tributário, bem como com a independência e harmonia entre os Poderes. Reconhece-se a impossibilidade de afastar a aplicação da lei em virtude de inconstitucionalidade.

Entretanto, com fundamento na mesma teoria, porém, defende-se ser possível a declaração da ilegalidades dos lançamentos em julgamento, pelo afastamento de atos normativos praticados pelo próprio Poder Executivo, enquanto exercício do poder de

autocontrole. É possível, portanto, o afastamento das presunções impostas por ato normativo do Poder Executivo.

Qualquer norma restritiva do autocontrole é flagrantemente inconstitucional, cabendo ao Judiciário sua exclusão do sistema jurídico. A omissão dos poderes constituídos faz com que haja evidente politização do sistema jurídico, dando à Constituição caráter meramente simbólico.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: por uma teoria geral da política**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

BRASIL. União Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. In <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm> Acesso em 02 ago. 2014.

BRASIL. União Federal. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. In <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em 21 jan. 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____, **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2012a.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do poder executivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____, **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 2003.

GODÓI, Marciano Seabra de. **Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos conselhos de contribuintes**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 396-401.

LUHMANN, Niklas. **Law as a Social System**. Oxford: Oxford University Press, 2008.

_____, **Confianza**. Barcelona: Athropos Editorial, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010.

MANEIRA, Eduardo. **O Princípio da Praticidade no Direito Tributário**. Revista Internacional de Direito Tributário Associação Brasileira de Direito Tributário Vol. 1, nº 2, Julho/dezembro de 2004.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2014.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-cumulatividade dos Tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2010.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: Uma relação difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

SHAPIRO, Scott. **Legality**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

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