

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Rafael dos Santos Queiroz

DO PAPEL DO PODER EXECUTIVO NA FORMAÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO
Análise da função normativa, administrativa e jurisdicional conforme a teoria dos
sistemas

Belo Horizonte

2016

Rafael dos Santos Queiroz

**DO PAPEL DO PODER EXECUTIVO NA FORMAÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO**
**Análise da função normativa, administrativa e jurisdicional conforme a teoria dos
sistemas**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Flávio Couto Bernardes

Belo Horizonte

2016

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Q3p Queiroz, Rafael dos Santos
Do papel do poder executivo na formação do crédito tributário análise da função normativa, administrativa e jurisdicional conforme a teoria dos sistemas / Rafael dos Santos Queiroz. Belo Horizonte, 2016.
174 f.

Orientador: Flávio Couto Bernardes
Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Poder executivo. 2. Processo administrativo. 3. Lançamento tributário. 4. Legalidade (Direito). 5. Jurisdição. 6. Defesa (Direito). I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 342.51

Rafael dos Santos Queiroz

**DO PAPEL DO PODER EXECUTIVO NA FORMAÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO**

**Análise da função normativa, administrativa e jurisdicional conforme a teoria dos
sistemas**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – PUC Minas (Orientador)

Prof. Dra. Betina Treiger Grupenmacher – UFPR (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi – PUC Minas (Banca Examinadora)

Prof. Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira – PUC Minas (Suplente)

Belo Horizonte, 14 de março de 2016.

“A única maneira de liquidar o dragão é cortar-lhe a
cabeça, aparar-lhe as unhas não serve de nada.”
(Saramago, 2005, p. 48)

AGRADECIMENTOS

À minha esposa Camila, que entendeu, incentivou e cuidou de mim nesse período de estudos. Pela sua solidariedade ao trabalhar até tarde da noite para não me deixar só. A você meu amor, admiração e gratidão!

À minha família. Aos meus pais que acompanharam e incentivaram toda a jornada, sem nunca deixar de reclamar minha presença.

Ao meu irmão Henrique, que não deixou de me convidar para andar de moto um final de semana sequer. Ao meu irmão Lucas, que embora distante sempre esteve presente. À minha quase irmã Carolina, a quem devo meu início na carreira acadêmica e sempre me incentiva a continuá-la.

Ao meu grande amigo Thiago Lage, incentivador e exemplo, por insistir, indicar e orientar. Serei sempre grato.

Aos amigos e companheiros de escritório, com as desculpas por minhas ausências e gratidão pelo esforço adicional de cada um.

Ao meu orientador professor Flávio Bernardes, pela amizade e pelas lições que mudaram minha vida acadêmica e profissional. Suas lições são reproduzidas aos meus alunos e os tem inspirado a tentar a carreira nesse ramo do Direito.

A todos os meus professores, especialmente os do programa de pós-graduação, por todas as aulas e excelentes leituras que me indicaram.

Aos meus colegas do Conselho Administrativo de Recursos Tributários da Prefeitura de Belo Horizonte, pela experiência da análise imparcial dos lançamentos e por me fazer acreditar no processo tributário administrativo.

Aos meus colegas do Centro Universitário Izabela Hendrix, em especial à professora Luciana Calado, que me incentivou e proporcionou as condições para que eu pudesse chegar ao final dessa jornada.

Aos meus alunos, que me fazem aprender mais a cada dia.

Por último e não menos importante, aos meus amigos com quem pretendo compensar o tempo de estudo com o merecido descanso.

Se serve de incentivo, tranquilizo a todos dizendo que não sofri sequer por um momento. Nunca pensei que pudesse ser tão prazeroso e transformador estudar profundamente um tema tão interessante. Independentemente do resultado, pedindo perdão pelas falhas, o processo foi muito recompensador. Parafraseando Jorge Drexler, devemos “*Amar la trama mas que el desenlace*”.

RESUMO

Este estudo trata do papel do Poder Executivo na formação do crédito tributário. Aborda a norma tributária nas dimensões estática, dinâmica e crítica, como pressuposto para discutir se os atos normativos infralegais podem ser afastados na revisão do lançamento, levada a efeito no Processo Tributário Administrativo.

A análise se fundamenta na limitação do poder político através da repartição e coordenação das funções estatais, conforme a teoria de Karl Loewenstein. Trata da necessidade de se manter o fechamento operacional do sistema jurídico, estabelecendo-se e respeitando-se os critérios de seleção das normas produzidas pelo sistema político, baseado na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, estabelecendo-se limites para a legitimação do ordenamento.

Ainda sob a teoria de Luhmann, aborda a utilização das técnicas de praticabilidade, inseridas no ordenamento por lei e, especialmente, por atos infralegais, como fator de redução de complexidade. A praticabilidade é objeto de estudo na função normativa, administrativa e jurisdicional.

A função normativa do Poder Executivo, método pelo qual se pretende inserir no sistema jurídico normas gerais e abstratas sem o crivo da aprovação popular, deve ser restringida à edição de normas técnicas, visto que impróprias para o processo legislativo. Admitindo-se que o princípio da legalidade pode ser mitigado, como parece irreversível, as normas infralegais devem ser controladas administrativa e judicialmente em face dos demais princípios constitucionais. O controle deve evitar a deslegitimação do ordenamento e a desdiferenciação entre o sistema jurídico o sistema político.

No que se refere ao controle político (dimensão crítica), diante da separação das funções estatais, deve ser exercido por todos os órgãos criados para esta finalidade, conforme determina a Constituição. Assim, diante da expressa determinação de existência do processo administrativo dotado de ampla defesa e de contraditório, não poderá ter sua competência restringida por lei ordinária, sob pena de se alterar, por este meio, a própria Constituição. A ampla defesa, entretanto, deve ser interpretada conforme a finalidade do processo, ou seja, de autocontrole dos atos do próprio Poder Executivo. Dessa forma, admite-se no julgamento dos atos administrativos de lançamento o afastamento das normas infralegais. Não se admite o afastamento de lei sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Palavras-chave: Poder Executivo. Separação de funções. Lançamento. Legalidade. Processo administrativo. Praticabilidade. Ampla defesa.

ABSTRACT

This research focuses on the role of the Executive power in taxation. It addresses the tax law in the static, dynamic and critical dimensions, as a precondition to discuss whether the Administrative Tax Courts could reconsider the infra-legal normative acts.

The analysis is based on the control of political power through the sharing and coordination of the state functions, as in the theory of Karl Loewenstein. The operational closure of the legal system shall be protected, establishing and respecting the selection standards of the norms produced by the political system, as in the theory of Niklas Luhmann.

Inspired by Luhmann's theory as well, the practicality technics operate as complexity reducer factors. These technics may be approved by the Legislative or the Executive. In this case through infra-legal acts. The practicality technics are studied when adopted in the political, administrative and jurisdictional functions.

The political function of the Executive power, through which infra-legal acts are inserted in the legal system without the test of popular approval, should be restricted to the issue of technical standards. Assuming that the principle of legality can be mitigated, as seems irreversible, the infra-legal acts must be controlled by the administrative courts or Judiciary Power, applying other constitutional principles. The control should avoid the delegitimization of law and de-differentiation between the legal system and the political system.

Regarding the political control (critical dimension), before the separation of state functions, it should be exercised by all bodies set up for this purpose, as required by the Constitution. Thus, given the expressed determination of the existence of the administrative courts, ordinary law shall not restrict its jurisdiction. That would avoid the change of the Constitution itself. The right to a full defense, however, must be interpreted according to the purpose of the administrative process, which is to control the administrative acts of the Executive itself. Thus, it is admitted that the Administrative Courts decide the tax assessment should be cancelled, when it is based on an unlawful normative act. In order to respect the separation of powers, the administrative courts are not competent to judge the law unconstitutional.

Keywords: Shared state functions. Administrative procedure. Practicality technics. Legality. Right to a full defense.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

AI – Agravo de Instrumento

Art. – Artigo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CSRF – Conselho Superior de Recursos Fiscais

CTN - Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPTU – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana

IPVA – Imposto sobre propriedade de veículo automotor

IRPJ – Imposto de renda da pessoa jurídica

ITBI – Imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato *inter vivos*

MVA – Margem de valor agregado

P. – Página

RE – Recurso extraordinário

REsp – Recurso especial

RFB – Receita Federal do Brasil

RICARF – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RICMS - Regulamento imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	19
2 DO PODER POLÍTICO.....	21
3 DA SEPARAÇÃO DAS FUNÇÕES ESTATAIS E CONTROLE DO PODER POLÍTICO.....	27
4 DA DECISÃO POLÍTICA À CRIAÇÃO DO DIREITO COMO SISTEMA – DIMENSÃO ESTÁTICA.....	29
4.1 Da opção pelo positivismo jurídico e sua concepção atual.....	33
4.2 Da autopoiese do sistema jurídico e do sistema político.....	35
4.3 Da diferenciação entre o sistema político e o sistema jurídico.....	38
4.4 Da função normativa do Poder Executivo.....	41
4.5 Da função regulamentar.....	44
4.6 Da legalidade aplicada ao Direito Tributário.....	46
4.7 Da norma jurídica tributária.....	50
4.8 Praticabilidade - Influência dos atos administrativos normativos na incidência tributária.....	53
4.9 Da legitimação da praticabilidade pela capacidade contributiva - O necessário caráter benéfico aos contribuintes.....	57
4.10 Conclusão parcial – Papel do executivo na criação do direito.....	60
5 DA EXECUÇÃO DO DIREITO – FUNÇÃO ADMINISTRATIVA – FASE DINÂMICA.....	62
5.1 Do lançamento tributário.....	65
5.2 Das modalidades de lançamento e da praticabilidade.....	71
5.3 Do procedimento de lançamento.....	73
5.4 Da praticabilidade aplicada ao lançamento.....	78
5.4.1 Da praticabilidade no lançamento de ofício originário.....	81
5.4.2 Da praticabilidade no lançamento por declaração.....	85
5.4.3 Da praticabilidade no lançamento por homologação.....	87

5.5 Da praticabilidade no Imposto De Renda Das Pessoas Jurídicas – Lucro Presumido.....	89
5.6 Da praticabilidade no ICMS – Substituição tributária progressiva.....	93
5.7 Do lançamento de ofício substitutivo e praticabilidade.....	100
5.8 Conclusão parcial – papel do executivo na execução do direito – função administrativa.....	108
6 DO CONTROLE POLÍTICO – FUNÇÃO JURISDICIONAL DO PODER EXECUTIVO – FASE CRÍTICA.....	111
6.1 Do papel do processo na legitimação da decisão conforme a teoria dos sistemas.....	116
6.2 Do processo administrativo tributário brasileiro.....	124
<i>6.2.1 Fase de instauração.....</i>	<i>125</i>
<i>6.2.2 Da fase de preparação e instrução.....</i>	<i>130</i>
<i>6.2.3 Do julgamento em 1ª instância.....</i>	<i>132</i>
<i>6.2.4 Do julgamento em 2ª instância.....</i>	<i>135</i>
6.3 Do recurso especial dirigido à câmara superior de recursos fiscais.....	137
6.4 Da competência do ministro da fazenda para rever e anular decisões do CARF.....	140
6.5 Da restrição da competência decisória dos órgãos de julgamento administrativo.....	142
6.6 Do controle das técnicas de praticabilidade.....	150
6.7 Conclusão parcial – Do controle dos atos do Poder Executivo – Dimensão crítica.....	154
7 DA ALOPIESE DO SISTEMA JURÍDICO - CONSTITUCIONALIZAÇÃO SIMBÓLICA.....	157
8 CONCLUSÃO.....	164
REFERÊNCIAS.....	170

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar o papel do Poder Executivo na formação do crédito tributário, nas dimensões estática, dinâmica e crítica, servindo de pressuposto para discutir se, no controle dos seus atos administrativos de lançamento, podem ser afastados os atos normativos infralegais no âmbito Processo Tributário Administrativo.

O problema que se propõe resume-se às seguintes indagações: *Diante da separação das funções estatais, até que ponto é legítima a inserção de atos normativos do Poder Executivo no ordenamento jurídico (dimensão estática)? Cabe ao próprio Poder Executivo, pelo Processo Tributário Administrativo (dimensão crítica), controlar esses atos, afastando sua aplicação na constituição do crédito tributário (dimensão dinâmica)?*

Assim, no primeiro capítulo será examinado o poder político e sua legitimação decorrente da democracia, proporcionando à sociedade liberdade política através da autodeterminação.

No segundo capítulo será abordado o controle do poder político. Analisar-se-á a aplicabilidade da consagrada teoria da separação de poderes desenvolvida por Montesquieu, bem como sua evolução mais condizente com o cenário atual, com a divisão de funções proposta por Loewenstein.

Segundo a teoria de Loewenstein, adentrando o foco principal do estudo, serão analisadas as funções normativa, administrativa e jurisdicional do Poder Executivo.

A função normativa será investigada segundo a teoria dos sistemas proposta por Luhmann, focando-se a preservação do fechamento operacional do sistema jurídico e a abertura cognitiva segundo os critérios de acoplamento estrutural. Serão analisados os critérios de seleção de normas para inserção no sistema jurídico, de forma a repelir a interferência política prejudicial ao contribuinte.

Como pressuposto será adotada a teoria normativa, partindo da estrutura da norma jurídica tributária proposta por Sacha Calmon Navarro Coêlho. Terá, ainda, por paradigma, o positivismo jurídico metódico axiológico, conforme definido por Heleno Taveira Torres.

Em relação à função administrativa, será analisada a norma jurídica tributária em sua fase dinâmica. Será abordado o procedimento de lançamento, bem como os critérios a serem adotados para a produção de provas e instrução do ato administrativo de

lançamento. O próprio ato será objeto de estudo, com seus requisitos e efeitos em relação ao direito de defesa do contribuinte. Conforme a teoria de Luhmann, pretende-se estudar ainda a aplicação das técnicas de praticabilidade como redutoras de complexidade da atividade de lançamento dos tributos, bem como os critérios de interpretação e decisão das autoridades fiscais.

A função jurisdicional exercida pelo Poder Executivo será analisada em sua estrutura e efetividade. Adotar-se-á o processo tributário administrativo federal por sua abrangência. Serão estudados os princípios aplicáveis, bem como o tratamento infraconstitucional dispensado, estabelecendo-se critérios de julgamento, formação dos órgãos de julgamento e prerrogativas dos julgadores. O processo em si será analisado como sistema autônomo em relação ao ambiente, com suas estruturas e participantes com papéis definidos institucionalmente, com a finalidade de proporcionar a necessária redução de complexidade.

Como proposto, será investigada a competência dos órgãos para, no julgamento dos lançamentos, afastar a aplicação de leis e atos normativos do Poder Executivo por argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Analisando integralmente o estudo, em virtude do cenário encontrado no Brasil, pretende-se definir o sistema jurídico brasileiro em relação a sua autonomia do ambiente.

2 DO PODER POLÍTICO

Conforme ensina Karl Loewenstein (1965, p. 3), das três forças que movem a humanidade, a fé, o amor e o poder, este último é objeto dos maiores e mais profundos estudos sociológicos, por ter registrado historicamente suas manifestações e seus resultados.

A Política é definida por Loewenstein, de forma simples e objetiva, como a luta pelo poder. O foco dos estudos da Ciência Política e da Sociologia se deslocam da análise histórica do Poder para a sua compreensão enquanto processo de governo, em especial a relação entre os detentores e os destinatários do poder.

Segundo Norberto Bobbio (2007, p. 77), podem-se distinguir três teorias fundamentais do poder: a substancialista, a subjetivista e a relacional. Cada uma dessas teorias tem sua aplicação no campo político.

Na teoria substancialista, o poder é um dote possuído pelo seu detentor. Esse dote pode ser natural, como a força e a inteligência, ou adquirido, como a riqueza. Expressa-se pelo poder físico, como no poder militar; poder psicológico, por meio de ameaças de punição ou promessas de recompensas; ou pelo poder mental, por meio da persuasão ou dissuasão.

A teoria subjetivista se caracteriza pela capacidade do sujeito de obter determinados efeitos, como o poder de influir na conduta dos cidadãos por meio da criação de leis.

Conforme o autor, a teoria mais adotada no discurso político é a relacional. Trata-se do poder de, em uma relação entre dois indivíduos, obter um comportamento que, caso contrário, não ocorreria sem o seu exercício. Dessa forma, conclui que essa teoria tem íntima ligação com o conceito de liberdade. O Poder de 'A', implica a não liberdade de 'B'.

Ainda conforme Bobbio (2007, p. 78), reduzido o conceito de Estado ao de política e o conceito de política ao de poder, é necessário diferenciar o poder político dos demais. O autor elenca três formas de poder: o econômico, o ideológico e o político.

O poder econômico se vale do capital para induzir aqueles que não o possuem a adotar determinadas condutas. Através da distribuição dos bens de sua propriedade o detentor do capital obtém o trabalho do não detentor, nas condições por ele estabelecidas. O poder econômico em sociedades desiguais mantém a divisão entre ricos e pobres.

O poder ideológico, exercido através de doutrinas, conhecimentos ou códigos de conduta para influenciar o comportamento alheio e criar dependência para o processo de socialização. Perpetua-se a divisão da sociedade entre sábios e ignorantes.

Finalmente, o poder político se caracteriza especificamente pelo uso da força, motivo pelo qual, segundo Bobbio, é considerado o sumo poder, no sentido de distinguir, em toda sociedade, o grupo dominante.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2005, 258) afirma que o poder político é o elemento determinante na relação comando/obediência. É a energia que move os indivíduos e a coletividade para a realização de suas finalidades individuais, grupais, nacionais e metanacionais. Expressa-se pela conjugação do binômio vontade/capacidade, que, quando verificada, produz as condições necessárias para conduzir a sociedade a uma finalidade.

O Estado como poder político pode ser, inclusive, identificado na doutrina de Hans Kelsen, fazendo-se imprescindível transcrevê-la:

O Estado é definido como como um relacionamento em que alguns comandam e governam, e outros obedecem e são governados. Essa teoria tem em mente a relação constituída pelo fato de um indivíduo expressar sua vontade de que outro indivíduo se conduza de certo modo e essa expressão de sua vontade motivar o outro indivíduo a se conduzir do modo correspondente. (KELSEN, 2000, p. 268)

Ainda conforme Kelsen (2000, p. 273), o Estado seria uma comunidade politicamente organizada, constituída por uma ordem coercitiva. O Estado coincide com o Direito. Caracteriza-se como organização política por regular o uso da força, que detém em regime de monopólio, fazendo, assim, prevalecer sua vontade. Frise-se que a coercitividade é intrínseca ao Direito, que faz valer as normas de conduta por meio de normas de sanção.

Dessa forma, pelo monopólio da força o Estado faz valer seu poder político, conforme a teoria relacional. Induz e obtém o cumprimento de uma conduta, que não seria atingida de forma espontânea.

A manutenção do poder fundado exclusivamente no uso da força, entretanto, tende a não ser possível a longo prazo. Voltando à doutrina de Bobbio (2007, p. 87), é posta a seguinte questão: "Admitido que o poder político é o poder que dispõe do uso exclusivo da força num determinado grupo social, basta a força para fazê-lo aceito por aqueles sobre os quais se exerce, para induzir os seus destinatários a obedecê-lo?"

O problema a ser enfrentado diz respeito tanto à efetividade quanto à legitimidade. A história demonstra que somente a força não é capaz de gerar a necessária observância, entendida como cumprimento voluntário da conduta pretendida, ou, pelo menos, não de forma duradoura e estável.

A constatação de que se faz necessária a legitimidade do exercício do poder político é traduzida por Bobbio, em trecho que vale transcrever:

A recorrente consideração segundo a qual o supremo poder, que é o poder político, deva também ter uma justificação ética (ou, o que é o mesmo, um fundamento jurídico), deu lugar à várias formulações de princípios de legitimidade, isto é, dos vários modos com os quais se procurou dar, a quem detém o poder, uma razão de comandar, e a quem suporta o poder, uma razão de obedecer: aquilo que Caetano Mosca chamou com uma expressão muito feliz de "fórmula política", explicando que "em todas as sociedades discretamente numerosas e que apenas chegaram a um certo grau de cultura, aconteceu que a classe política não justifica exclusivamente o seu poder somente com a posse de fato, mas procura dar a ele uma base moral e também legal, fazendo-o derivar como consequência necessária de doutrinas e crenças geralmente reconhecidas e aceitas na sociedade que ela dirige" [1896, ed. 1923 p. 108]. (BOBBIO, 2007, p. 88)

O autor defende que o problema da legitimidade está ligado à obrigação política, no sentido de que a obediência é devida apenas ao comando do poder legítimo. Assim, "onde acaba a obrigação de obedecer às leis (a obediência pode ser ativa ou apenas passiva) começa o direito de resistência (que pode ser, por sua vez, apenas passiva ou também ativa)". (BOBBIO, 2007, p. 91)

O governo legítimo é identificado pelo efeito psicológico. Fundamenta-se no consenso, exercendo seu poder de determinar as condutas que devem ser cumpridas sem que seja necessário o emprego da força.

O governo ilegítimo, cujo poder é baseado na força e no medo, gera dupla instabilidade. O medo atinge não só o povo, mas também o governo. Nesse sentido, citando Guglielmo Ferrero, relata Loewenstein:

Para ser aceito pela massa da população, o governo deve possuir autoridade legítima. A nova dicotomia consiste em saber se é o governo é legítimo ou revolucionário. A abordagem psicológica do fenômeno do poder reside em saber se o governo é ou não temido pelo povo e, vice-versa, se o governo teme o povo. O Governo legítimo se baseia no consentimento voluntário das pessoas sem uso do medo e da força; governo revolucionário é forçado a confiar na coerção, gerando medo. Ausência de medo é a liberdade de ser livre; medo

escraviza tanto os detentores do poder quanto a população. (LOEWESNTEIN, 1965, p. 25, tradução nossa)¹

A busca pela legitimidade, necessária para a estabilidade do governo, historicamente, utilizou-se de meios como a religião, a força e a ideologia. Teve, entretanto, como principal ponto de ruptura a Revolução Francesa, sem desprezar a contribuição inglesa e americana.

A ruptura é enunciada por Bobbio (2007, p. 64) como uma inversão definitiva e irreversível da reflexão acerca do papel do Estado. As declarações de direitos americanas e francesas, adotam solenemente o princípio de que o governo é para o indivíduo e não o indivíduo para o governo. Essa perspectiva de legitimidade transformou, inclusive, a visão que se tinha da revolução como atentado à estabilidade da sociedade, até então considerada um mal, para uma mudança positiva com o início de uma nova era.

Nas palavras de José Adércio Leite Sampaio (2013, p. 22), com a Revolução Francesa passou-se a ter como referência “em lugar do direito divino dos reis, a soberania popular e o contrato social. Em vez de um soberano absoluto, o governo das leis ou Estado Constitucional, baseado na separação dos poderes e direitos do homem e do cidadão”.

Tomando a política como luta pelo poder, o processo político consiste no equilíbrio das forças existentes na sociedade, garantindo a liberdade dos indivíduos de forma a se mostrar legítimo perante todas elas.

Segundo Loewenstein (1965, p. 7), a natureza do sistema político de uma sociedade deve ser definida pela observação de três estágios: *i*) como são designados os detentores do poder; *ii*) obtido o poder, como ele será exercido; *iii*) como o exercício do poder será controlado.

Adota-se a classificação proposta por Kelsen, baseada na ideia da liberdade política, em que a primeira distinção se resume à democracia e à autocracia:

Politicamente livre é quem está sujeito a uma ordem jurídica de cuja criação participa. Um indivíduo é livre se o que ele ‘deve’ fazer, segundo a ordem social, coincide com o que ele ‘quer’ fazer. Democracia significa que a ‘vontade’ representada na ordem jurídica do Estado é idêntica às vontades dos sujeitos. O seu oposto é a escravidão da aristocracia. Nela, os sujeitos são

¹ To be accepted by the mass of the people, the government must possess legitimate authority. The new dichotomy consists in whether government is legitimate or revolutionary. The psychological approach to the power phenomenon lies in whether or not the government is feared by the people and, vice versa, fears the people. Legitimate government relies on the voluntary consent of the people without fear and force; revolutionary government is forced to rely on compulsion generating fear. Freedom from fear is the freedom to be free; fear enslaves both power holders and power addressees.

excluídos da criação da ordem jurídica, e a harmonia entre a ordem e suas vontades não é garantida de modo algum. (KELSEN, 2000, p. 406)

O autor alerta que os tipos descritos são ideais, sendo que cada Estado a ser analisado apresentará elementos de ambos os tipos, aproximando-se mais de cada polo pelo qual poderá ser caracterizado.

A liberdade, ainda em Kelsen, contrasta com a noção de Estado, que, enquanto ordem social, obriga os indivíduos a determinadas condutas. Importa a este estudo a liberdade política. O vínculo entre o Estado e a liberdade está na democracia, quando a vontade individual está em harmonia com a vontade coletiva expressa na ordem social. Essa ordem social deve ser criada com a participação do indivíduo. Trata-se da autodeterminação. Conclui o autor, afirmando que “a liberdade política é liberdade, e liberdade é autonomia” (KELSEN, 2000, 408).

Na visão de Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2005, p. 262), embora exista alguma perda de liberdade individual, a expansão de alternativas de cooperação possíveis em sociedade, possibilita que se atinjam objetivos inalcançáveis pelo indivíduo isoladamente. Conclui que “o poder é, afinal, um instrumento de liberdade nas sociedades organizadas”.

Ainda que adotado o regime democrático, a autodeterminação do indivíduo não é absoluta. A limitação é necessária e deve ser mínima, buscando aproximar ao máximo a ordem social da autodeterminação. A legitimação se dá pelo princípio de que a modificação da ordem social exige o consentimento da maioria dos indivíduos.

A existência de uma maioria, entretanto, pressupõe o respeito ao direito da minoria, que deve ter participação na criação e reforma da ordem jurídica e possibilidade de influenciar a vontade da maioria. Nas sociedades atuais, em que se verifica uma grande diversidade de valores, torna-se cada vez mais difícil a determinação da vontade dominante, que não exclua e deslegitime o poder perante parcela importante da população.

Dessa forma, a liberdade pela autodeterminação é assegurada pela participação da população na formação do ordenamento jurídico, de modo que coincida com a sua vontade, tornando legítimo o poder pelo consenso entre as forças que compõem a sociedade. O Direito é técnica pela qual se disciplina e se limita o poder.

O Estado, portanto, coincide com o ordenamento jurídico. É o poder que se encontra por trás do Direito e que o impõe. Manifesta-se por meio de normas que regulam

o comportamento. “O poder do Estado é o poder organizado pelo Direito positivo – é o poder do Direito, ou seja, a eficácia do Direito positivo” (KELSEN, 2000, p. 274).

Opera-se, com a promulgação da Constituição, resultado da vontade política, a transferência da soberania do povo para o Direito. O poder deverá ser exercido e controlado conforme a organização do Estado proposta pela Constituição. Necessário transcrever a conclusão Heleno Taveira Torres sobre o tema:

Com a promulgação do texto constitucional, a soberania transfere-se do povo à Constituição, na forma de competências. A partir daí, a soberania passa a ser o conteúdo da competência dos órgãos do Estado por ela criados, com regência material plena sobre todo o ordenamento e, por conseguinte, sobre todo o Estado. (TORRES, 2011, p. 156)

Tendo a Constituição como fundamento de validade das normas que vierem a ser produzidas, todas as decisões políticas passam a ser controladas pelo Direito. Como enuncia Marcelo Neves (2013, p. 96), “a Constituição deve ser apreendida como uma limitação jurídica ao governo, a antítese do regime arbitrário”.

Dessa forma, o processo de legitimação nas sociedades complexas regidas pelo Direito positivo deve resultar do respeito a procedimentos criados para produzir decisões vinculantes. Caberá ao Direito positivo instituir, por exemplo, procedimentos que tratem das eleições políticas, do procedimento legislativo e do processo administrativo e judicial.

A legitimação se dá, ainda, pelo respeito das competências de cada órgão do Estado, que devem desempenhar suas funções de forma coordenada. Conforme Humberto Ávila, “esses órgãos, por sua vez, deverão exercer as suas funções mediante controle, inibição e moderação recíprocos” (ÁVILA, 2011, p. 52).

3 DA SEPARAÇÃO DAS FUNÇÕES ESTATAIS E CONTROLE DO PODER POLÍTICO

A separação dos poderes foi concebida como forma de limitação jurídica do poder político. Considerando-se o Estado como ordem jurídica, caberá ao Direito regular a sua criação e seu exercício.

Inspirada na doutrina de John Locke, a teoria foi solidificada e difundida por Montesquieu, tendo por objetivo assegurar a liberdade dos cidadãos. A definição de liberdade proposta pelo autor não destoa da que foi defendida neste estudo. Afirma que “a liberdade política não consiste em se fazer o que se quer. Em um Estado, isto é, numa sociedade onde existem leis, a liberdade só pode consistir em poder fazer o que se deve querer e em não ser forçado a fazer o que não se tem o direito de querer” (MONTESQUIEU, 2000, p. 166).

Ainda segundo Montesquieu (2000, p. 168), se o poder legislativo não for separado do poder executivo, poderão ser criadas leis tirânicas, que serão executadas tiranicamente. Da mesma forma, não haverá liberdade se o poder de julgar não for separado do poder executivo e legislativo. Se unido ao poder legislativo, o juiz seria arbitrário. Se unido ao executivo, poderá agir com a força de um opressor.

Conclui Montesquieu (2000, p. 168), afirmando que “tudo estaria perdido se o mesmo homem, ou o mesmo corpo dos principais, ou dos nobres, ou do povo exercesse os três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou querelas entre os particulares”.

A teoria da separação dos poderes, em Legislativo, Executivo e Judiciário, foi adotada pelos Estados Unidos da América, bem como, após a Revolução Francesa, em vários Estados da Europa.

Buscava-se o equilíbrio e a coordenação entre os poderes divididos, controlando a influência da política, aceita como legítima no procedimento Legislativo, parcialmente legítima no plano do Executivo e fortemente neutralizada no nível do Judiciário, como afirma Tércio Sampaio Ferraz Junior (1976).

Como relata Loewenstein (1965, p. 35), a separação dos poderes se tornou equipamento de série do Estado Constitucional, presente inclusive nas constituições mais recentes, concebidas após a Segunda Guerra Mundial. É o caso da Constituição brasileira, que, em seu art. 2º, determina que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

A teoria, entretanto, sofre várias críticas, sendo considerada obsoleta e alheia à realidade praticada pelos governos que a adotam.

Segundo Kelsen (2000, p. 386), não há três, mas apenas duas funções básicas do Estado: a criação e a aplicação do Direito. Não haveria como separar essas funções com exclusividade entre os poderes, já que tanto o Legislativo quanto o Executivo exercem atos de criação e de aplicação do Direito.

O autor define a função legislativa como a criação de normas gerais. Afirma que é necessário que haja uma organização da função legislativa que garanta que todas as normas gerais sejam criadas pelo órgão legislativo ou, quando expressamente autorizado, por outros órgãos, sejam do Poder Executivo ou Judiciário. Conclui que o Legislativo é, portanto, a fonte de todas as normas gerais, direta ou indiretamente, nesse caso, por delegação de competência.

Kelsen (2000, p. 393) defende, ainda, que a separação entre o Poder Executivo e o Judiciário seria limitada, visto que a função judiciária seria também executiva por consistir na execução de normas gerais. Da mesma forma, os órgãos administrativos são frequentemente chamados à resolução de controvérsias. Essa transferência de competências só é possível diante da conclusão de que a função de ambos é idêntica.

Para Scott Shapiro (2011, p. 4633), o Direito administra a confiança por meio do planejamento social. Cabe ao legislador identificar essa confiança, distribuindo-se as funções com maior ou menor detalhamento, limitando a possibilidade de exercício arbitrário ou abusivo do poder.

Dessa forma, o legislador deve identificar os órgãos dignos de confiança e designar-lhes o poder para criar, interpretar e aplicar as normas, com maior ou menor restrição em sua atuação.

As funções, como exposto, não podem mais ser consideradas exclusivas de cada um dos três poderes. Em cada um deles se observa a função de criação, execução e controle, dentro de suas competências e com as limitações que lhe são próprias.

Em substituição à clássica separação de poderes, Loewenstein (1965, p. 42) propõe a divisão das funções estatais, mantendo a forma tripartite: i) a decisão política (*policy determination*); ii) execução da decisão (*policy execution*); e iii) controle político (*policy control*). A proposta se baseia no fato de que a rígida separação entre os Poderes causaria bloqueios. A atuação deve ser coordenada e cooperativa, impondo-se procedimentos que exijam o relacionamento entre os Poderes.

4 DA DECISÃO POLÍTICA À CRIAÇÃO DO DIREITO COMO SISTEMA – DIMENSÃO ESTÁTICA

Segundo Loewenstein (1965, p. 43), a decisão política fundamental é a escolha de seu sistema político e de governo, bem como o fundamento da vontade constituinte, em especial, se será originada da vontade do povo. Afirma que a decisão fundamental se formaliza pela Constituição.

A decisão política tem como ponto de partida e etapa fundamental, a organização do próprio Estado. Enquanto sociedade politicamente organizada, os órgãos detentores do poder e suas competências devem ser definidos pela Constituição, que passará a servir de fundamento de validade de todas as normas que vierem a ser produzidas.

A Constituição é definida por Kelsen na teoria do Direito e na teoria política:

A constituição do Estado, geralmente caracterizada como a sua 'lei fundamental', é a base da ordem jurídica nacional. É bem verdade que o conceito de constituição, tal como compreendido na teoria do Direito, não é exatamente igual ao conceito correspondente na teoria política. O primeiro é o que chamamos antes de constituição no sentido material do termo, abrangendo as normas que regulamentam o processo de legislação. Tal como usado na teoria política, faz-se com que o conceito também compreenda as normas que regulamentam a criação e a competência dos órgãos executivos e judiciários mais altos. (KELSEN, 2000, p. 369)

Nesse momento, portanto, serão determinados o sistema de governo e as funções que serão desenvolvidas pelos órgãos detentores de poder, bem como as medidas de interação entre eles para implementar o sistema de freios e contrapesos.

Segundo Loewenstein (1965, p. 106), a rígida separação dos poderes levaria a bloqueios entre os detentores do poder, paralisando todo o processo político. Dessa forma, devem ser definidos pontos de contato, proporcionando uma atuação coordenada e cooperativa, para que seja atingida a validade constitucional.

A interdependência pela coordenação não retira dos órgãos do poder sua autonomia dentro de sua esfera de competência. Entretanto, em pontos cruciais preestabelecidos na Constituição, os obriga a cooperar, criando um procedimento que valide suas decisões políticas.

A separação de poderes, ou de funções, como ora se propõe, não é garantia de regime democrático. A democracia, por definição, se dá pela garantia de exercício do poder pelo povo.

Kelsen (2000, p. 403) defende que o poder deve estar concentrado no povo, seja pela democracia direta ou indireta. Nesse último caso, por meio da técnica de representação. O poder deve ser exercido por um colegiado eleito pelo povo, e juridicamente responsável perante o povo. Como já exposto, todas as normas gerais devem emanar desse órgão, ou, no caso de delegação, de outro devidamente autorizado e limitado por ele.

No mesmo sentido, Loewenstein (1965, p. 39) afirma que a genuína separação das funções estatais só pôde ser implementada após a invenção ou descoberta da técnica da representação, à qual está intrinsecamente ligada.

Pela democracia se busca o consenso como princípio de legitimidade. Não sendo possível, impõe-se a maioria, sendo ilegítima a exclusão da minoria do processo político, conforme já discutido.

A efetiva prevalência da vontade popular no sistema representativo é abordada por Bobbio (2007, p. 117), em especial com a formação dos partidos políticos. Esses partidos formam grupos organizados não à base de interesses de categoria ou corporativos, mas de interesses de classe ou presumidamente gerais.

Segundo o autor, nos atuais sistemas partidários as decisões coletivas são o fruto de tratativas e acordos entre os grupos que representam as forças sociais e políticas. A representação individual (por cada congressista) acaba por ter um valor puramente formal, para apuração da maioria dos representantes naquela sessão. Essas votações apenas ratificam decisões tomadas em outras instâncias através do procedimento da contratação. Pesando-se o interesse de todas as forças, a decisão se aproxima do consenso ou, ao menos, contempla o direito da minoria de não ser excluída.

Muito representativa a conclusão de Bobbio, à luz da teoria dos jogos:

Com base na teoria dos jogos, uma deliberação tomada por maioria é o efeito de um jogo cujo desfecho é a soma zero; uma deliberação tomada através de um acordo entre as partes é o efeito de um jogo cujo desfecho é a soma positiva. Com a primeira, aquilo que a maioria ganha a minoria perde; com a segunda, as duas partes ganham ambas alguma coisa (a partir do momento em que o compromisso é possível apenas quando os dois *partner*, após terem examinado todos os prós e todos os contras, estimam poder cada um obter alguma vantagem). Em nossas sociedades pluralistas constituídas por grandes grupos organizados em conflito entre si, o procedimento da contratação serve para manter em equilíbrio o sistema social mais do que a regra da maioria; esta última, dividindo os contendores em vencedores e vencidos, permite o reequilíbrio do sistema apenas onde é consentido à minoria tornar-se por sua vez maioria. (BOBBIO, 2007, p. 118)

Acerca da representatividade, é ingênuo acreditar que a decisão política emana diretamente do povo. Afirma Loewenstein (1965, p. 44) que em qualquer sociedade, independentemente do sistema de governo, as decisões relevantes são propostas por grupos da elite, não só econômica, mas também social. Essas decisões políticas, entretanto, nunca devem perder de vista os anseios da população, já que esses grupos dependem da opinião pública.

O controle direto da população, muitas vezes, resume-se às eleições. Entretanto, em democracias mais avançadas ou nas decisões mais sensíveis, o controle direto é exercido por meio de plebiscito ou referendo. Quanto maior for a participação direta da população, mais completo será o aparato democrático. Por meio desse controle pode-se manter vinculados os representantes, ainda que por meio dos partidos políticos, para que se mantenham fiéis aos interesses dos representados.

A principal função da decisão política é a produção da legislação. Trata-se do que Kelsen denominou de função criadora do Direito em sua divisão bipartida. Como já exposto, define a função legislativa como a criação de normas gerais.

A doutrina moderna reconhece o Direito como instrumento de planejamento social. Scott Shapiro (2011) entende que a função de planejamento social existe em todos os sistemas políticos. Distingue-se, apenas, pela alocação do poder de planejar, pelo grau de intervenção e pela seleção de que atividades estariam sujeitas ao planejamento.

De acordo com a Teoria do Direito como Planejamento (*Planning Theory of Law*), os sistemas legais são instituições de planejamento social e sua função primordial é superar a deficiência de outras formas de planejamento, fundamentando-se na legalidade. A teoria deve possibilitar que as sociedades superem a complexidade, as divergências e a arbitrariedade, implementando métodos que não sejam tão simples que permitam que os detentores do poder alterem o planejamento conforme seus próprios interesses momentâneos, ou tão complexos que inviabilizem as adaptações necessárias.

Ainda conforme Shapiro, o sistema legal é capaz de suprir a grande demanda por normas de forma eficiente, devido às suas características de hierarquia, impessoalidade e compartilhamento do poder. O planejamento social pelo Direito, conforme sua estrutura, pode ser ágil, duradouro e capaz de reduzir os ônus da decisão política de forma a viabilizar a organização da sociedade com o menor desgaste possível.

O controle do poder político, entendido como uso da força em regime de monopólio, deve ser objeto do planejamento. Shapiro, apesar de discordar de Kelsen no sentido de que o Direito sempre utiliza a força, concorda que a força é instrumento que o

compõe. Assim, quando a força for utilizada, deve ser sempre planejada e organizada. A lei deve organizar o uso da força, como resposta coercitiva ao desvio de conduta, impondo bloqueios procedimentais pela coordenação dos detentores do poder.

Sobre o Direito como planejamento e organização do uso da força, impedindo o exercício individual e indiscriminado, Bobbio (1995, p. 158) elenca quatro elementos fundamentais a serem observados: quem, quando, como e quanto.

Segundo o autor, o Direito deve estabelecer o monopólio do uso da força. Somente aquele grupo legitimado poderá exercer a coerção, qualificando como lícita ou ilícita, conforme provenha de grupos legitimados ou não.

A força somente pode ser usada quando implementadas as circunstâncias previstas em lei. Assim, as normas de sanção podem ser consideradas como destinadas às autoridades e juízes, impondo-lhes a aplicação de penas àqueles que descumprirem o comando legal. O uso da força fora dessas circunstâncias constitui arbitrariedade.

O Direito estabelece, ainda, como a força deve ser utilizada. Através de normas processuais e procedimentais deve ser regulada a decisão acerca da aplicação da coerção, bem como seu modo de aplicação, resguardados os direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Deve regular, ainda, a quantidade de força, definindo quais atos de coerção podem ser praticados, mantendo a proporcionalidade entre a sanção e o ilícito praticado, reduzindo ao máximo o exercício arbitrário do poder.

A limitação do poder político pelo Direito é papel a ser desempenhado pelo constituinte, atribuindo, conforme a confiança depositada pela sociedade em cada órgão detentor de poder, a devida função, garantindo-lhe mais ou menos liberdade.

Shapiro (2011, p. 962) define o Direito Constitucional como guia de comportamento dirigido aos legisladores, juízes, ministros e policiais, para orientá-los sobre a criação, aplicação e imposição das normas legais. Para o autor, as normas constitucionais devem ser compreendidas não como fragmentos, mas como planejamento dirigido a indivíduos e órgãos especificando a maneira pela qual devem regular a sociedade. Tratam-se das normas de competência (*power-conferring rules*).

Descrevendo a teoria de Hart, Shapiro (2011, p. 1168) afirma que todo sistema legal tem uma norma, e apenas uma, que tem por função validar todas as demais normas do sistema. Trata-se da chamada norma de reconhecimento, qualificada como norma secundária, dirigida às autoridades, impondo-lhes o dever de observância das

propriedades que devem conter as normas (primárias e dirigidas aos cidadãos) que forem criadas.

O sistema jurídico, fundado no positivismo, deve ser autorreferencial.

4.1 Da opção pelo positivismo jurídico e sua concepção atual

Loewenstein (1965, p. 45) afirma que as decisões políticas exigem formalização. Essa formalização se dá pela aprovação de lei, garantida sua validade pelo respeito ao procedimento legislativo.

Para Bobbio (1995, p. 119) o positivismo nasce da absoluta prevalência da lei como fonte do Direito, quando não sua fonte exclusiva. A legislação surge da necessidade de ordenar o caos resultante da regra moral em sociedades complexas, bem como de fornecer ao Estado um meio eficaz para intervenção na vida social.

Há, entretanto, duas correntes a serem consideradas no positivismo jurídico, como ensina Heleno Taveira Torres:

(i) positivismo jurídico exclusivo – PJE ou positivismo forte ou pleno (*exclusive legal positivism* ou *hard positivism*), que se caracteriza por não admitir abertura para preceitos morais na interpretação de regras ou princípios; e o (ii) positivismo jurídico incluyente – PJI (*inclusive legal positivism* ou *soft positivism*), o qual admite a incorporação de princípios morais na validade ou aplicação do direito positivo (como Dworkin, Waldron, Waluchow e outros). (TORRES, 2011, p.56)

Segundo o Positivismo Jurídico Inclusivo, explica o autor que a moral pode ser incluída no ordenamento como critério de validade ou de interpretação das normas. A essa corrente se filiam Hart e Dworkin. Divergem, porém, em suas duas vertentes.

Hart defende que os valores morais estariam incorporados no conteúdo das normas jurídicas, ainda que não sejam requisitos de validade do sistema, e poderiam ser utilizados para fins de interpretação. Torres denomina a corrente de PJI – interpretação.

Dworkin, por outro lado, defende que a moral assumiria condição de critério de validade no sistema jurídico, como legitimação da norma interpretada. O autor rejeita a remissão à norma fundamental de Kelsen ou à norma de reconhecimento de Hart, critério que denomina como teste de *pedigree*, e propõe uma teoria que supera o positivismo. Os princípios morais ou de justiça seriam universais e, dessa forma, poderiam ser aplicados independentemente de previsão no ordenamento. A segurança jurídica não dependeria da

estritamente da legalidade, mas deveria satisfazer os princípios da moral. Trata-se do PJI – validade.

Para Torres (2011, p. 48), o positivismo jurídico exclusivo – PJE nega recurso a valores absolutos, transcendentais ou ontológicos, bem como ao jusnaturalismo e à moral, seja como critério de interpretação ou de validade do sistema jurídico. Os valores são integrados à interpretação conforme institucionalizados ou recepcionados no interior do ordenamento, como direito fundamental ou garantia de direitos e liberdades.

Partindo do positivismo jurídico exclusivo, Torres (2011, p. 63) adota a teoria que denomina de Positivismo Jurídico Metódico Axiológico, defendendo a abertura decorrente da autoaplicabilidade dos direitos e liberdades fundamentais e pela capacidade de incorporação de novos direitos e liberdades, típica do Estado Democrático de Direito. A opção é justificada pelo autor e acatada como mais adequada para este estudo:

O monismo do direito positivo, portanto, exclui qualquer abertura para sistemas ou critérios de validade ou de legitimidade externos ao sistema jurídico, como é o caso dos princípios metajurídicos (pré ou supraconstitucionais). Essa opção metodológica não significa qualquer fechamento a valores. Antes, assume-se aqui o positivismo jurídico na única formulação coerente com o constitucionalismo inerente ao Estado Democrático de Direito, que é o positivismo jurídico metódico-axiológico que ora desenvolvemos, monista em todos os seus elementos, mas “aberto” à realidade por meio dos valores incorporados institucionalmente como direitos e liberdades expressos ou implícitos. E assim há de ser construído o valor “segurança” e a garantia de “segurança jurídica” do Sistema Constitucional Tributário. (TORRES, 2011, p. 55)

A redução das possibilidades de remissão da interpretação e consequente decisão aos valores, limitando-se àqueles incorporados no ordenamento, possibilita a solução mais eficiente dos conflitos.

Para Shapiro (2011, p. 4249), a função do Direito é justamente resolver dúvidas e desentendimentos sobre questões morais. Assim, se a lei deve resolver questões morais, a interpretação não pode ser determinada pela moral, tampouco a validade das normas. Nas palavras de Shapiro, criticando a teoria de Dworkin, “o dever de responder a uma série de questões morais é precisamente a doença que o Direito pretende curar”. (tradução nossa)². Trata-se da base da Teoria do Planejamento, que tem por princípio determinar os objetivos e valores que o sistema legal deve perseguir.

² Having to answer a series of moral questions is precisely the disease that the law aims to cure.

Shapiro afirma que em uma sociedade pluralista em que a diversidade e a competitividade são a regra, os intérpretes, com fundamento na moral, dificilmente convergiriam para metodologias comuns. A teoria do planejamento, por outro lado, oferece as ferramentas apropriadas para a assimilação da complexidade. Verifica-se no ordenamento que o legislador, especialmente o constituinte, se preocupa intensamente com a competência, o caráter e a diversidade dos atores. As funções distribuídas são mais ou menos detalhadas no ordenamento, mais ou menos vinculadas em seus atos, conforme a confiança ou desconfiança depositada no planejamento, sempre fundado na legalidade. Conclui Shapiro (2011, p. 4305) que o planejamento atribui ao sistema legal não apenas a função de distribuição de autoridade, mas também de confiança ou desconfiança.

Segundo Niklas Luhmann (1980, p. 117), a separação entre o estabelecimento de normas e sua aplicação, a sua diferenciação através de diferentes normas, diferentes papéis, diversos procedimentos jurídicos, são características de sociedades complexas.

A positivação do direito torna possível e dinâmica a sua alteração através de processos de decisão, adequando-se à necessidade de produção de normas inerente à uma sociedade de complexidade crescente. Conforme Luhmann (1980, p. 121), “aumenta a necessidade de conferir também a essas expectativas as qualidades jurídicas, tão efetivas, de ordem técnica, que são, evidentemente, novas e têm, necessariamente, de ser alteradas”.

A positivação do direito torna necessário o seu planejamento, visto que cabe à própria sociedade responder à complexidade pela criação de uma estrutura capaz de estabelecer a multiplicidade de possibilidades de comportamento, decidindo o que será válido.

Ainda conforme Luhmann (1980, p. 123), a estrutura deve ser criada através de seu sistema político. Deve substituir todas as certezas presentes no ambiente, por certezas interiores ao sistema a ser criado. No lugar da moral, entra a decisão tomada no sistema.

Para que se viabilize a positivação, o direito deve ser operacionalmente fechado.

4.2 Da autopoiese do sistema jurídico e do sistema político

Como disserta Marcelo Neves (2013, p. 1), a evolução social somente pode ser obtida pela positividade, como resposta à ampliação da complexidade da sociedade. A evolução se dá pela incorporação das condutas desviantes ao sistema, ou seja, “pela

transformação do improvável em provável”, aumentando sua complexidade, com a previsão de novas possibilidades.

Para o autor, a evolução deve cumprir três condições vinculadas: variação, seleção e restabilização. Assim descreve com fundamento na doutrina de Niklas Luhmann:

A variação consiste em uma reprodução desviante dos elementos através dos elementos do sistema. Importa a emergência de elementos que se afastam do modelo de reprodução até então existente. A variação não significa já evolução sistêmica. No plano das estruturas, o sistema pode reagir negativamente ao desvio. Mas pode ocorrer a seleção de estruturas para possibilitar a continuidade da reprodução do elemento inovador. Ainda assim, o processo evolutivo singular não se completa necessariamente. Impõe-se a restabilização como mecanismo que, no plano da formação do sistema como unidade de reprodução, vem assegurar à estrutura inovadora duração e capacidade de resistência. (NEVES, 2013, p. 2)

Diante da variação advinda da hipercomplexidade da sociedade, o sistema deve, portanto, aumentar sua própria complexidade, através da seleção, para reduzir a complexidade do ambiente, proporcionando sua necessária estabilização.

A demanda por novas normas implica na sobrecarga seletiva que deve ser suportada pela sociedade com o desenvolvimento de sistemas funcionalmente diferenciados e autônomos para tomada de decisão.

O direito posto por decisão resulta na chamada sociedade de risco, em que está presente a pressão seletiva e a contingência. Por contingência entende-se a possibilidade de que a solução apontada possa ser diversa daquela esperada. Neves, baseado em Luhmann, diferencia o risco do perigo. O risco seria o dano decorrente da decisão, enquanto o perigo seria o dano decorrente do ambiente.

Conforme Luhmann (1980, p. 122), o direito só pode atingir uma complexidade elevada quando for “talhado para a sua função específica”, qual seja, a tomada de decisão. Sobre as consequências da positividade, disserta Luhmann:

Se uma sociedade positiva seu direito, abandona neste campo a suposição duma complexidade reduzida e tem agora de realizar por si própria a redução da complexidade, através de seu sistema político. Ela assume a responsabilidade pela sua própria estrutura. Tem então de estabelecer a multiplicidade de comportamento humano e decidir aquilo que deve ser válido. A sociedade tem de aceitar, com a sua estrutura, riscos elevados, tolerar incertezas, permitir a falta de consenso e poder reelaborar tudo sozinha com a sua atuação. (LUHMANN, 1980, p. 123)

O Direito, portanto, deve ser posto por decisão, sendo que a seleção é realizada pelo próprio sistema, através do procedimento legislativo. Os procedimentos previstos

pelo sistema passam a servir como fundamento de validade e condição para a vigência das normas que vierem a ser criadas.

A positividade se caracteriza pela autodeterminidade, autorreferência ou autopoiese do sistema jurídico (NEVES, 2013, p. 24). O sistema deve olhar para si próprio e determinar quais são os elementos que possibilitam sua reprodução.

Conforme Luhmann (2008, p. 85), o processo de produção de estruturas se realiza de forma circular. As operações precisam de estruturas para que se definam como referências de outras operações. Ao cumprir esse requisito, o Direito se identifica como sistema autorreferencial.

A diferença sistema/ambiente combina o fechamento operacional com a abertura cognitiva, interrompendo a relação de circularidade da autopoiese. As determinações do ambiente só podem ser inseridas no sistema quando cumpridos os critérios e códigos-diferença determinados. O fechamento operativo é condição para a abertura, como descreve Marcelo Neves:

A combinação de fechamento pode ser tratada sob duas perspectivas: (1) embora um sistema construtor e construído de sentido exerça o controle das próprias possibilidades de negação por ocasião da produção dos próprios elementos (fechamento), esse controle depende das condições de escolha entre sim e não do respectivo código sistêmico (abertura); (2) o controle das possibilidades de negação (fechamento) proporciona uma relação seletiva contínua e estável (ou, no mínimo, menos instável) do sistema com seu ambiente (abertura adequada). (NEVES, 2013, p. 63)

A sociedade deve ser vista como o ambiente que possibilita a autoprodução do Direito e a tolera. Dessa forma, refuta-se as críticas de que a teoria dos sistemas autopoieticos isolaria o Direito da sociedade (LUHMANN, 2008, p. 70).

Além da autorreferência, o sistema autopoietico exige outros dois momentos, a reflexividade e a reflexão.

Para Neves (2013, p. 64), a reflexividade é mecanismo interno do sistema autopoietico que garante que o processo referente e o processo referido sejam estruturados conforme o mesmo código binário. No caso do Direito, utiliza-se, com exclusividade, o código diferenciador lícito/ilícito. Não se admite a heterorreferência, como a remissão à normatividade religiosa ou moral.

Ainda conforme o autor, a reflexão diz respeito à unidade e identidade do sistema. “Trata-se, pois, de uma forma concentrada de auto-referência, que possibilita a problematização da própria identidade do sistema” (NEVES, 2013, p. 66).

O fechamento operacional do sistema jurídico, como já exposto, implica o controle exclusivo do código lícito/ilícito. O sistema combina o fechamento operacional com a abertura cognitiva para o ambiente. Nas palavras de Neves (2013, p. 81), “sistema jurídico pode assimilar, de acordo com os seus próprios critérios, os fatores do ambiente, não sendo diretamente influenciado por esses fatores”.

Não se admite, portanto, a aplicação imediata de fatores externos ao sistema, tais como interesses econômicos, políticos ou mesmo morais. Especificamente sobre a moral, disserta Luhmann:

É a consequência de que a moralidade (ou de sua forma reflexa, a ética) não serve como fundamento de validade para as normas legais. Pode haver uma vantagem argumentativa em algumas situações, quando ocorrem problemas de interpretação e se faz referência a valores morais, reconhecendo-se que a moralidade tem significativos benefícios retóricos. Não se pode, entretanto, utilizar referências morais se se pretende proporcionar maior sucesso e estabilidade às expectativas normativas. Nesse caso, para obter maior segurança, a norma deve ser juridicizada. Se, apesar da oportunidade, isso ainda não foi feito, cabe antecipar a pergunta: Por que não? (LUHMANN, 2008, p. 152, tradução nossa)³

A resposta à questão, como afirma Neves (2013, p. 84), é que os valores que circulam no ambiente, ou seja, na sociedade, passam a integrar o sistema jurídico, caso selecionados, ou devem ser considerados juridicamente irrelevantes em um sistema diferenciado.

Nesse compasso, deve ser estabelecida a diferenciação entre o poder político e o Direito.

4.3 Da diferenciação entre o sistema político e o sistema jurídico

O Estado Democrático de Direito pressupõe a existência da política e do direito como sistemas autopoieticos, cada um regido por um código binário próprio. Enquanto o sistema jurídico se reproduz por meio de seus próprios programas, tais como a Constituição, as leis, decretos, jurisprudência e atos administrativos, por exemplo, o

³ It is the consequence that morality (or, in a reflected form, ethics) is unsuitable as a reason for the validity of legal norms. There may be an argumentational advantage in certain situations, when problems of interpretation occur and one can refer to allegedly uncontested moral values, and morality always has significant rhetorical benefits. One cannot, however, refer to it if one wants to equip normative expectations with greater prospects of success and stability. In this case, the norm, which is to be brought into this safety zone, has to be juridified. And if this is not done in spite of an opportunity to do so, then one should anticipate the question: why not?

sistema político se utiliza dos procedimentos eleitorais, parlamentares e burocráticos (NEVES, 2013, p. 86).

Conforme Luhmann (2008, p. 367), o sistema político se diferencia do jurídico pelos códigos utilizados. O sistema político se utiliza do código governo/oposição. Tem por função a produção de decisões coletivamente vinculantes e se legitima pela democracia.

Neves (2013, p. 87) descreve a circulação do poder por meio da escolha de programas políticos e eleição de dirigentes. Os políticos determinam as premissas que devem ser consideradas para que a administração decida de forma a vincular o público. Em resposta a essa decisão, o público reage na forma de eleições políticas e outras formas de manifestação de opinião.

Diante dessa dinâmica, os processos legais de criação e determinação da vontade popular se tornam ponto fundamental para manejar a complexidade crescente da sociedade e levá-la a um sentido decisivo, mantendo uma estrutura permanente (LUHMANN, 1980, p. 129).

Afirma o autor que os procedimentos do Estado de Direito não se fixam ao consenso como condição de validade jurídica, visto que assim se impossibilitaria a evolução do direito. Pelo contrário, o consenso deve ser atingido não sobre o conteúdo, mas sobre o procedimento. O procedimento aceito por todos legitima a decisão tomada, ainda que haja dissenso em torno dos valores e interesses discutidos (NEVES, 2013, p. 145).

Concluindo o raciocínio, afirma que só caberia continuar a falar de fundamentação moral do Estado Democrático de Direito na sociedade moderna, se aplicado à construção de procedimentos abertos à pluralidade e ao antagonismo dos interesses, absorvendo e intermediando, assim, o dissenso estrutural.

Ainda conforme Luhmann (1980, p. 141), a eleição política serve como oportunidade de expressão da insatisfação da sociedade, sem risco para a estrutura. Independentemente do representante eleito para o cargo, a contrarreação já é satisfatória por expressar a mudança da vontade eleitoral pela absorção de protestos. Como resultado, verifica-se uma autonomia altamente operacional do sistema político.

O Estado Democrático de Direito, entretanto, impõe uma interdependência entre os sistemas, ainda que eles permaneçam operacionalmente fechados. A relação é descrita por Neves:

No modelo teórico sistêmico, o Estado Democrático de Direito pode ser definido, em princípio, como relevância da distinção entre lícito e ilícito para o sistema político. Isso significa que todas as decisões do sistema político estão subordinadas ao direito. Não implica, porém, uma indiferenciação do político sob o jurídico. O que resulta é uma interdependência entre esses sistemas. Da presença do segundo código não decorre a superposição das preferências “poder” e “lícito” ou “não-poder” e “ilícito”, mas sim que as disjunções poder/não-poder e lícito/ilícito referem-se reciprocamente. Assim como as decisões políticas subordinam-se ao controle jurídico, o direito positivo não pode prescindir, por exemplo, de legislação controlada e deliberada politicamente. Da mesma maneira, enquanto a força física no âmbito da política submete-se ao controle do direito, ela depende, como coação jurídica, de variáveis políticas. (NEVES, 2013, p. 89)

Portanto, ainda conforme Neves (2013, p. 92), assim como o direito normatiza todas as etapas dos procedimentos eleitorais e parlamentares, a política decide legislativamente sobre a entrada de estruturas normativas no sistema jurídico.

A inter-relação entre esses sistemas autopoieticos é mediada pela Constituição, definida por Luhmann (2008, p.381) como acoplamento estrutural. Afirma que as relações entre sistema e ambiente devem ser definidas de forma precisa. Fundamenta-se na atribuição de operações ao ambiente, como por exemplo a aprovação de uma lei, com procedimentos pré-definidos juridicamente.

Sobre o acoplamento estrutural entre sistema político e jurídico, Misabel Derzi (2009, p. 38) explica que a Constituição remete à política quando utiliza conceitos como povo, eleitor, partidos políticos, que, por constarem do texto constitucional, são conceitos jurídicos. Assim, o sistema jurídico opera esse acoplamento criado e tornado invisível pela própria Constituição, mantendo os sistemas autopoieticos.

A Constituição é mecanismo interno de ambos os sistemas, tornando possível a formação autorreferencial de cada um.

Para o direito representa uma estrutura normativa que possibilita a sua autonomia operacional, substituindo todos os apoios externos. Somente através da estrutura prevista na Constituição podem ser reconhecidas novas normas no sistema jurídico.

A Constituição representa, ainda, através do código constitucional/inconstitucional, impedimento à legislação ilimitada. O sistema político tem sua intervenção legiferante no sistema jurídico condicionada pelo direito constitucional, como critério de validade e sentido. Conforme Neves (2013, p. 100), “a normatividade constitucional fixa os limites da capacidade de aprendizado do direito”.

Dessa forma, os direitos e garantias fundamentais, elevados à condição de cláusulas pétreas e, portanto, imutáveis, limitam a interferência política e impedem a

sobreposição do código poder/não-poder sobre o código lícito/ilícito. Impede-se a politização excessiva das relações sociais assegurando a supremacia do direito.

4.4 Da função normativa do Poder Executivo

Ainda tratando da decisão política e da criação do direito, o Poder Executivo intervém no procedimento legislativo, seja pela iniciativa ou pelo poder de sanção ou veto; ou mesmo por exercer por si a função de elaboração do ato normativo, dotado ou não de força de lei (CLEVÈ, 2011, p. 93).

Interessa ao presente estudo a função normativa exercida pela Administração Pública. Para tanto, necessário que se tenha em mente a distinção entre a política e a administração, ainda que ambos sejam subsistemas do sistema político.

Luhmann afirma que deve haver uma diferenciação primária funcional entre a política e a administração, com separação estrutural entre os subsistemas. A saber:

A política trata da formação do poder que goza de apoio político, com o alistamento e experiência de personalidades dirigentes, com o tratamento de símbolos legitimadores e ideologias, com a elaboração de temas e programas capazes de alcançar o consenso, com a criação e teste de consenso para projetos definidos. A administração aproveita competências para decisões obrigatórias e trata da elaboração e execução de decisões justas. Tem de pressupor a capacidade de realização da política, tal como a política pressupõe uma administração que funcione, que realize o que é politicamente possível. A política é o sistema mais complexo e instável e, por isso mesmo, destinado à direção duma burocracia administrativa menos complexa e mais estruturada. (LUHMANN, 1980, p. 151)

A administração cabe, primariamente, mas sem exclusividade, ao Poder Executivo. Entretanto, na busca pela redução da complexidade do sistema administrativo, aliviando a decisão individual e concreta da função de legitimação e formação de consenso, o Executivo, politicamente, tem se utilizado cada vez mais de sua função normativa.

Como afirma Fabrício Motta (2007, p. 85), o Executivo vem assumindo o papel executor e o formulador da política. “O Legislativo, ao contrário, cada vez mais outorga amplas e constantes delegações em branco ao Executivo ou, ao invés disso, se limita a consentir com os planos e programas de governo”.

Motta, assim como Clèmerson Clève, atribui o atual desprestígio da lei ao surgimento da chamada sociedade técnica, que reclama maior qualificação, dificilmente encontrada no Poder Legislativo.

Sobre a sociedade técnica disserta Clève:

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)

Loewenstein (1965, p. 207) já identificava que a delegação da função legislativa ao Executivo havia se tornado fenômeno mundial na era da tecnologia. Afirma que essa transformação na dinâmica do poder acarretou a transformação do Estado Legislativo para o Estado Administrativo.

O próprio Legislativo reconhece sua insuficiência e possibilita ao Executivo o preenchimento das normas através de técnicas como ausência de definições rigorosas, enumerações exemplificativas, presunções, conceitos fluidos e cláusulas abertas (MOTTA, 2007, 89).

Surge a necessidade de distinção entre os atos normativos. Motta (2007, p. 117) propõe a adoção da teoria proposta por Miguel Reale, que classifica os atos normativos entre originários e derivados.

Para Reale, os atos normativos originários são aqueles criados por órgão estatal em virtude de competência outorgada direta e imediatamente pela Constituição para edição de regras instituidoras de direito novo. No direito brasileiro, preferencialmente, são os atos emanados do Poder Legislativo.

Ainda conforme o autor, os atos normativos derivados são projeções dos atos normativos originários. Têm por objetivo a especificação e explicitação do conteúdo normativo existente, visando sua execução prática.

Além do que descreve Motta, Reale distingue a lei e os atos normativos do Poder Executivo, referindo-se à capacidade de inovação e sua validade conforme competência constitucional:

Lei, no sentido técnico desta palavra, só existe quando a norma escrita é constitutiva de direito, ou, esclarecendo melhor, quando ela introduz algo de novo com caráter obrigatório no sistema jurídico em vigor, disciplinando comportamentos individuais ou atividades públicas. O nosso ordenamento jurídico se subordina, com efeito, a uma gradação decrescente e prioritária de expressões de competência, a partir da lei constitucional, a qual fixa a estrutura e os feixes de competência de todo o sistema normativo. Nesse quadro, somente a lei, em seu sentido próprio, é capaz de inovar no Direito já existente, isto é, de conferir, de maneira originária, pelo simples fato de sua publicação e vigência, direitos e deveres a que todos devemos respeito.

A essa luz, não são leis os regulamentos ou decretos, porque estes não podem ultrapassar os limites postos pela norma legal que especificam ou a cuja execução se destinam. Tudo o que nas normas regulamentares ou executivas esteja em conflito com o disposto na lei não tem validade, e é suscetível de impugnação por quem se sinta lesado. A ilegalidade de um regulamento importa, em última análise, num problema de inconstitucionalidade, pois é a Constituição que distribui as esferas e a extensão do poder de legislar, conferindo a cada categoria de ato normativo a força obrigatória que lhe é própria. (REALE, 2001, p. 153)

Assim, nos casos de reserva de lei, exige-se lei formal, conceituada por Clevè (2011, p. 66) como ato legislativo definido pela origem obrigatória no Poder Legislativo; pela forma, de lei complementar ou ordinária; pelo procedimento, que exige o devido processo legislativo; pela força ativa, entendida como capacidade de inovação, e passiva, como resistência à inovação; e pela natureza de ato complexo, já que resulta da interação entre o Legislativo e o Executivo.

O controle de constitucionalidade é instrumento essencial para a manutenção do princípio da legalidade, sobretudo quando determinada pela Constituição a reserva de lei. O que se observa atualmente, através das técnicas já mencionadas de delegação a atos normativos inferiores ou mesmo a excessiva abstração da lei, é o fenômeno da deslegalização.

Interpretando e traduzindo Santiago Muñoz Machado, Motta descreve o fenômeno:

[...] a reserva de lei está vinculada, necessariamente, à existência de controle de constitucionalidade sobre as decisões do Legislativo. Se não existe este controle, a lei poderá regular na forma devida as intervenções na propriedade ou na liberdade, ou fazer remissão a normas de grau inferior para que o façam, deslegalizando e, em consequência, descumprindo a reserva estabelecida na Constituição. (MOTTA, 2007, p. 123)

Como já exposto, o conteúdo da lei é determinado pela Constituição. Para que seja inserida uma norma no sistema jurídico, o legislador deve cumprir os requisitos que a Constituição lhe impõe. Se há reserva de lei, não poderá haver delegação que contrarie a ordem constitucional.

Apesar de não se ignorar a atividade normativa primária, subordinada à ordem constitucional e exercida por meio de medida provisória e lei delegada, com as críticas que essa atividade merece, abordar-se-á a atividade normativa secundária.

4.5 Da função regulamentar

A referência aos regulamentos neste estudo não deve ser compreendida de forma restrita aos decretos editados pelo chefe do Poder Executivo, mas de forma ampla, abrangendo todos os atos normativos editados pela Administração Pública. Restringe-se apenas para não abarcar os atos das agências reguladoras.

Para José dos Santos Carvalho Filho (2009, p. 52), o poder regulamentar é prerrogativa conferida à Administração Pública de editar atos gerais para complementar as leis e permitir a sua aplicação. Por ser complementar, não pode alterar a lei a pretexto de complementá-la, sob pena de abuso de poder regulamentar. O abuso autoriza o Congresso nacional a sustar o ato normativo, conforme previsto no art. 49, inciso V, da Constituição.

Conforme Clevè (2011, p. 62), embora tenha pretensão de generalidade, o regulamento se distingue da lei por ter esta última a força e a potência concedida pela forma legislativa. Essa superioridade depende de sua condição formal, essencial para que seja conceituada como lei.

Afirma ainda o autor que uma mesma regra terá força distinta, conforme seja prevista em lei ou em regulamento. No caso do regulamento, poderá ser modificada ou revogada a qualquer tempo pela vontade do administrador. Por sua vez, a alteração da lei só poderá ocorrer através da ação do legislador, limitando, assim, o Executivo.

Fabrizio Motta define, em apertada síntese, o papel do regulamento:

Pode-se sintetizar que o regulamento executivo, expedido para dar cumprimento à lei, deve ser editado para: a) precisar os procedimentos que serão adotados em alguma ação administrativa determinada pela lei; b) precisar o conteúdo de conceitos enunciados, na lei, de modo vago ou impreciso; c) delimitar os contornos da competência discricionária legal. (MOTTA, 2007, p. 161)

Com efeito, o exercício da função regulamentar torna-se imprescindível em virtude da complexidade da sociedade. Como já abordado, posto o direito por decisão numa sociedade de risco que exige normatização técnica, o Legislativo não é capaz de

responder à necessidade crescente de disciplina normativa. Dessa forma, não resta outra opção que não incumbir o Executivo de complementar a lei. Não se pode negar que os regulamentos são, hoje, importante fonte do direito.

Segundo Clevè (2011, p. 304), a justificação material da função regulamentar é, portanto, a necessária “colaboração entre os poderes Executivo e Legislativo e entre o regulamento e a lei”. Fundamenta-se na competência regulamentar do Executivo.

Aponta como justificação formal a previsão constitucional para os decretos, e legal para o regulamento em sentido amplo. O Constituinte defere a competência normativa e circunscreve seus limites.

Dessa forma, a competência é o limite formal a ser observado. A estrutura de competência se inicia na Constituição, passa pela lei e posteriormente pela hierarquia da própria Administração Pública. A hierarquia das fontes é descrita por Tércio Sampaio Ferraz Junior:

O que observamos, na verdade, é que a chamada hierarquia das fontes, não obstante ocultar uma relação de poder, num âmbito circunscrito, tecnicamente é um instrumento importante para o mapeamento formal das competências estatais. O ponto de partida é a Constituição, que, por pressuposto analítico, determina todas as competências normativas do Estado. Assim, por exemplo, confere ao Poder Legislativo a competência para elaborar emendas à própria Constituição, leis complementares, leis ordinárias, decretos legislativos, seu próprio regimento, confere ao Presidente da República a competência para baixar medidas provisórias e decretos, regulamentar leis, aos ministros de Estado, para baixar portarias, aos órgãos, para estabelecer instruções etc. Se observarmos essa distribuição de competência, vamos notar que o âmbito de validade de suas normas está, em tese, delimitado: cada um desses diplomas normativos tem uma função à qual corresponde um conteúdo. (FERRAZ JUNIOR, 2003, p. 236)

Observa-se, portanto, que quando o Ministro de Estado regulamenta uma lei, usufruindo da competência atribuída pela Constituição (art. 87, parágrafo único, inciso II⁴), ela deve respeitar não somente a lei, mas também o decreto.

Como limite material, deve-se destacar, conforme Clevè (2011, p. 311), que não há na Constituição matéria reservada ao regulamento. A lei pode e, nos casos de reserva absoluta, deve, disciplinar a matéria legislada à exaustão, prescrevendo todos os detalhes de sua aplicação.

⁴ Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

[...]

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;

O regulamento só terá lugar quando a lei deixar margem para que a Administração Pública atue de forma subordinada. Assim, não se limita a repetir a lei, sob pena de ser inútil. Como afirma Clevè (2011, p. 311), “o regulamento inova a ordem jurídica, mas não do mesmo modo que a lei. A lei inova originariamente, ao passo que o regulamento inova de modo derivado, limitado, subordinado, ou seja, sem autonomia da lei”.

Ainda como limitação material, necessário frisar, como aponta Fabrício Motta (2007, p. 160), que a função regulamentar somente se aplica às leis que reclamam interferência de órgãos ou entidades da Administração Pública. A competência do Chefe do Executivo é justificada por ser sua função capitanear a máquina administrativa. Nesse sentido, torna-se impossível a regulamentação de leis processuais, civis e penais, visto que não cabe ao Executivo intermediar a relação entre a lei e seus destinatários.

Como fundamentado ao longo da exposição, justifica-se a utilização dos regulamentos para especificar os detalhes técnicos, sempre em caráter acessório. Ainda assim, especialmente nos casos de reserva de lei, apesar da necessidade, torna-se difícil justificar juridicamente a abertura inovadora para os regulamentos. Nesse sentido conclui Clevè:

Os detalhes de natureza técnica podem recomendar tratamento regulamentar, porque a rigidez da lei (tendo em vista a dificuldade de sua elaboração, entre outras razões) não é sempre compatível com a velocidade das mudanças tecnológicas. Porém, a presente discussão refoge do campo da juridicidade (constitucionalidade) para ingressar no território largo da política legislativa (conveniência). (CLEVÈ, 2011, p. 312)

É o que se aplica para o Direito Tributário.

4.6 Da legalidade aplicada ao Direito Tributário

O poder de tributar tem como principal limitação a legalidade, por meio da qual se pretende atingir a segurança jurídica, tendo por pilares a certeza e a previsibilidade. Por se tratar de poder, deve ser limitado. Como afirma Loewenstein (1965, p. 8), há um estigma vinculado ao poder. Se concedido de forma ilimitada para que seja exercido com moderação e autolimitação, somente os santos serão capazes de resistir à tentação do abuso.

O poder de tributar é conceituado por Heleno Taveira Torres (2011, p. 323) como “poder geral do Estado aplicado à tributação, como atribuição de poderes aos entes estatais para o exercício de suas competências”. O autor detalha sua definição:

A função de tributar qualifica a competência legislativa, enquanto atribuição originária de poderes em matéria tributária para emanção de leis sobre as camadas previamente designadas. Deter competência legislativa em matéria tributária equivale ao mesmo que ter poderes para instituir tributos, com todos os seus elementos, criar os mecanismos para sua cobrança, obrigações acessórias, regras isentivas e, para os casos de seu descumprimento, a imputação de sanções ou controles. (TORRES, 2011, 324)

O poder de tributar, portanto, decorre da Constituição. No caso brasileiro, o sistema tributário outorga competências tributárias e se ocupa das suas limitações. Sobre a abrangência e a finalidade do sistema tributário, informa Paulo de Barros Carvalho:

O subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. (CARVALHO, 2012, p. 150)

Por meio das definições de competências, a Constituição determina o critério material a ser tributado. Essa definição, limitando o poder do Estado, aliada às garantias favoráveis à certeza e à justiça na tributação, tornam o sistema constitucional tributário verdadeira carta de direitos fundamentais.

As garantias asseguradas ao contribuinte são concedidas por meio de regras, que, por sua hierarquia superior no sistema, servem de fundamento de validade para a legislação infraconstitucional. Embora este estudo não adote essa nomenclatura, convencionou-se chamar as garantias de princípios. Os princípios são conceituados por Humberto Ávila:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (ÁVILA, 2014, p.102)

O denominado estado de coisas se refere aos valores que regem a sociedade no momento da aplicação da norma. A interpretação que considera os referidos valores não

torna flexível a Constituição, mas faz com que o texto evolua no mesmo compasso que a sociedade. Sobre a abertura a valores, discorre Torres:

Por conseguinte, dizer que a Constituição (material) tributária é relativamente aberta a valores não implica qualquer flexibilidade à rigidez constitucional ou qualquer adesão ao jusnaturalismo ou direito positivo incluyente. Diz-se aberta aos valores que se encontram consagrados, na dinâmica evolutiva dos conteúdos ou mesmo pela incorporação de novos direitos, por reformas ou interpretações do STF, por típica mutação constitucional segundo interpretações. E dizemos relativamente porque a abertura institucionalizada a valores acompanha o relativismo axiológico, que não concebe a existência de valores absolutos, na medida em que somente os valores permitem a relação entre o fático e o normativo, medida pelo intérprete, na composição com os demais valores (i) e entre recíprocos exercícios de direito (ii), à luz da Constituição. (TORRES, 2011, p. 321)

A distinção entre regras e princípios, apesar de consagrada na doutrina, não parece tão relevante, visto que as garantias podem exercer diferentes funções na construção da norma jurídica, conforme o caso a ser enfrentado. A mesma garantia pode ser classificada em diferentes espécies normativas. É o caso da legalidade, que, conforme Ávila (2014, p. 92), pode ser regra, princípio ou postulado, a depender de sua aplicação. Os chamados princípios são, na verdade, regras, que se sobrepõem às demais por sua posição hierárquica no ordenamento.

Adota-se como marco do surgimento da legalidade a Magna Carta, que, limitando o poder político, inseriu a cláusula *no taxation without representation*. Trata-se do princípio da tributação consentida ou da autotributação, exigindo-se, em Estados democráticos, a participação da sociedade para legitimação do tributo. Consubstancia-se na liberdade política pela autodeterminação.

O referido consenso, atualmente, é presumido pela formalidade da exigência da lei, aprovada conforme o procedimento legislativo previsto pela Constituição. A exigência de lei é posta pelo artigos 5º, inciso II⁵, que trata da legalidade geral, bem como pelo artigo 150, inciso I⁶, específico para o direito tributário, que trata da legalidade tributária.

⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Segundo Misabel Derzi (2007, p. 124), a legalidade tributária foi erigida a nível constitucional, manifestando-se como limitação formal das fontes de criação jurídica. Assim, somente a lei formal, entendida como ato oriundo do Legislativo, é ato normativo próprio para a criação de fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias. “Tal e qual no direito penal, a anterioridade e irretroatividade, o afastamento da analogia e dos costumes, no que concerne à descrição dos tributos e sua quantificação, ressurgem com a mesma energia”.

Como ensina Alberto Xavier (2002, p. 17), o princípio da legalidade da tributação não se encerra na simples reserva de lei. Exige uma lei qualificada, ou seja, a reserva absoluta de lei. Essa lei não deve ser apenas o fundamento da conduta da Administração, deve definir o critério de decisão do órgão de aplicação no caso concreto. Difere da reserva relativa, que pode confiar ao aplicador a valoração do dispositivo.

A reserva absoluta constitui o princípio da legalidade estrita ou tipicidade cerrada, impondo-se que o conteúdo da decisão no caso concreto possa ser deduzido da própria lei. Os elementos integrantes do tipo devem constar da lei, por meio de conceitos determinados que possibilitem ao cidadão a previsão objetiva de seus direitos e deveres.

Para Derzi (2007, p. 364), a tipicidade é utilizada no direito penal e no direito tributário de maneira imprópria, como sinônimo de legalidade material rígida da hipótese da norma, do pressuposto ou do fato gerador. Serve à previsibilidade, certeza e segurança.

Xavier afirma ainda que o processo de tipificação do tributo se opera em três graus. Primeiro pela Constituição, que descreve o núcleo essencial dos tributos. Segundo pela lei complementar, que define, por conceitos determinados, o fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo. E terceiro pela lei ordinária, que cria o tributo por meio de sua liberdade de conformação dos tipos, sempre dentro dos parâmetros da lei complementar.

Dessa forma, conclui o autor que a legalidade e a tipicidade é exercida através de um conjunto de proibições e das seguintes exigências:

- a) proibição da lei constitucional derivada (emenda constitucional), no que concerne à própria garantia em que os art. 150, I, e 146, III a, se traduzem, como reflexo da “reserva de Constituição originária” em matéria tributária de direitos e garantias fundamentais;
- b) proibição de regulamento independente, como reflexo da “reserva de lei formal”, sendo apenas permitido o regulamento executivo;
- c) proibição de reenvios, remissões ou delegações para fontes infralegais, como reflexo do princípio do exclusivismo;
- d) proibição de uso de conceitos indeterminados na formulação das leis tributárias, como reflexo do princípio da determinação ou da tipicidade fechada;

- e) proibição do método da cláusula geral na formulação das leis tributárias, como reflexo do princípio da seleção;
- f) proibição da discricionariedade administrativa, como reflexo do princípio do exclusivismo;
- g) proibição da analogia, como reflexo do princípio do “numerus clausus”. (XAVIER, 2002, p. 24)

As referidas proibições se dirigem tanto ao legislador, visto que os direitos e garantias fundamentais são limitações à alteração legislativa, quanto aos aplicadores das normas, seja o Poder Executivo ou Judiciário.

A legalidade estrita prevista constitucionalmente é explicitada pelo art. 97 do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Todos os elementos essenciais do tributo devem constar da própria lei. Entretanto, não se descarta como fonte do direito tributário os atos administrativos normativos, incluídos na expressão legislação tributária.

Verifica-se sua influência sobre a incidência através da norma jurídica tributária.

4.7 Da norma jurídica tributária

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2000), o dever de pagar tributo decorre de uma norma de conduta geral e abstrata. A norma jurídica difere da lei, vez que essa, isolada, não é capaz de instituir uma conduta, sanção ou processo. A norma, portanto, decorre de um conjunto de leis.

As normas jurídicas tributárias têm estrutura dual, dividindo-se em norma de conduta ou endonorma, e norma de sanção ou perinorma, conforme terminologia de Carlos Cossio. O dever de pagar tributos está contido na endonorma, ficando a cargo da perinorma a sanção pelo seu descumprimento.

A endonorma, por sua vez, é composta pelo que Sacha Calmon chama de hipótese de incidência, responsável pela descrição dos fatos jurídicos, e da consequência jurídica, que contera a prescrição.

Cumpra tratar, a princípio, da hipótese de incidência. O antecedente da norma é, na teoria do professor mineiro, composta por quatro aspectos, quais sejam: *a)* material, representado pelo fato em si, em geral um ter, ser ou fazer; *b)* temporal, determinando o momento da ocorrência do fato; *c)* espacial, delimitando as coordenadas territoriais ligadas ao fato; e *d)* pessoal, que trata da necessária qualificação do agente para a prática do fato jurídico.

Passando ao conseqüente da norma, Sacha Calmon traz os seguintes fatores: *a)* a quem pagar (sujeito ativo); *b)* quem deve pagar (sujeito passivo); *c)* quanto pagar (base de cálculo e alíquotas, adições e subtrações); *d)* como pagar; *e)* quando pagar; e *f)* onde pagar.

A norma jurídica tributária, portanto, é formada por regras aplicáveis a determinado caso, conforme a interpretação do aplicador. A formação da norma, conforme a complexidade do caso, será distinta em razão da compreensão de cada intérprete. Sobre o tema escreve Paulo de Barros Carvalho:

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados. (CARVALHO, 2012, p. 36)

Os aspectos essenciais que compõem a norma devem ser inseridos no sistema jurídico de forma a respeitar a regra constitucional de legalidade, detalhada pelo art. 97, do Código Tributário Nacional. Como já indicado, a tipificação ocorre em três níveis: pela Constituição, pela lei complementar e pela lei ordinária.

Entretanto, como construída por Sacha Calmon, compõem a estrutura da norma aspectos como onde pagar e quanto pagar, cabendo ainda acrescentar como pagar e como declarar.

Com razão, Flávio Couto Bernardes acrescenta à estrutura da norma jurídica tributária, em seu conseqüente, o aspecto procedimental. Defende que o procedimento é inerente à exigência do tributo, compondo inclusive seu conceito⁷. O agir da Administração é vinculado, servindo como garantia de participação do sujeito passivo na formação do crédito tributário. Assim conclui o autor:

Constata-se, dessa forma, que o aspecto procedimental é inerente à relação jurídica tributária, integrando norma de direito material (conduta), no seu conseqüente, pois permitirá a atuação do poder público mediante o estrito acompanhamento do sujeito passivo da obrigação tributária. Este conjunto ordenado de atos é que permite a participação das pessoas físicas e jurídicas destinatárias da norma, essencial à garantia dos direitos estabelecidos no ordenamento jurídico, ainda que mínimos, no desenvolvimento válido e regular da relação jurídica. (BERNARDES, 2006, p. 158)

Esses elementos de cunho procedimental, especificados conforme a modalidade de lançamento a que estiver sujeito cada tributo, podem ser classificados como de ordem técnica, comportando interferência do Executivo.

O ponto de corte entre as matérias que devem decididas por lei e as que podem ser delegadas ao Executivo é bem explicada por Carvalho Filho:

De acordo com o sistema clássico da separação de Poderes, não pode o legislador, fora dos casos expressos na Constituição, delegar integralmente seu poder legiferante aos órgãos administrativos. Significa dizer que o poder regulamentar legítimo não pode simular o exercício da função de legislar decorrente de indevida delegação oriunda do Poder Legislativo, delegação essa que seria, na verdade, inaceitável renúncia à função que a Constituição lhe reservou. [...] Não obstante, é importante ressaltar que referida delegação não é completa e integral. Ao contrário, sujeita-se a limites. Ao exercê-la, o legislador reserva para si a competência para o regramento básico, calcado nos critérios políticos e administrativos, transferindo tão-somente a competência para a regulamentação técnica mediante parâmetros previamente enunciados na lei. É o que no Direito americano se denomina delegação com parâmetros (*delegation with standards*). (CARVALHO FILHO, 2009, p. 54)

Não se pode desconsiderar, portanto, a existência e a aplicabilidade dos atos administrativos normativos, que, expressamente, integram o conceito de legislação tributária, como consta do art. 96, do CTN.

⁷ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Grifo nosso)

4.8 Praticabilidade - Influência dos atos administrativos normativos na incidência tributária

Para Alfredo Augusto Becker (1963, p. 475) “a regra jurídica é a solução criada pelo legislador para resolver determinado conflito social”. Seria um instrumento de convivência social, que deve ser moldado para o melhor rendimento humano. Dessa forma, a regra jurídica somente existiria na medida de sua 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.

Definição semelhante é empregada por Misabel Derzi:

Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exequibilidade inspira o direito de forma global. Toda lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito. (DERZI, 2007, p. 139)

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 ficções e presunções jurídicas. As ficções e presunções 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. 2)

No caso do Direito Tributário, afirma Tércio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 236), que “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”.

Acompanhando o desenvolvimento da sociedade, caracterizada, nos termos já delineados, como técnica, exige-se também do Direito do Tributário um alto nível de detalhamento das normas, que pode tornar sua execução impossível ou economicamente inviável.

Diante desse cenário, adotou-se o que Derzi (2007, p. 319) chama de “modo de pensar tipificante”, considerado como técnica que torna a lei executável. Criar tipos seria “abstrair e generalizar, com menosprezo das diferenças individuais”.

Conforme Derzi (2007, p. 138), os meios e técnicas utilizadas com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis recebem o nome de praticabilidade. A autora especifica os objetivos da técnica:

- 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)

A praticabilidade é exercida por meio de lei, quando esta autoriza e institui a utilização de técnicas como a presunção, ficções jurídicas, tabelas e pautas de valores, dentre outras.

Becker (1963, p. 475) diferencia a ficção da presunção. Indica que na presunção “a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro. Na ficção a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente ou com toda certeza é falso”.

Afirma ainda que a distinção se opera no plano pré-jurídico, visto que, uma vez criada a regra, desaparece a diferenciação. As regras ingressam no direito positivo, por decisão, como verdades.

A distinção entre presunções e ficções também é traçada por Eduardo Maneira:

As ficções e presunções são técnicas legislativas utilizadas para tornar real, verdadeiro, aquilo que no mundo real não ocorre ou não existe tal como previsto na norma.

As ficções são irrealidades que se tornam normas. Uma vez normatizadas, é incabível questionar se as ficções espelham verdades ou mentiras. Enquanto normas, ou seja, realidades jurídicas, o que importa verificar é se seguiram o trâmite regular do processo legislativo e se são compatíveis com o texto constitucional vigente, isto é, se existem validamente.

As presunções são a previsão lógica do desfecho de um caso, baseada no resultado da generalidade de casos semelhantes. Podem ser, segundo sua origem, legais ou comuns, e quanto à sua força, podem ser absolutas, relativas ou indiciárias. As presunções absolutas e relativas sempre decorrem de lei; as indiciárias são aquelas decorrentes das presunções comuns, e quando inferidas do raciocínio do aplicador ou intérprete do direito, que presume consequências jurídicas a partir de fatos que efetivamente ocorrem.

As presunções absolutas são aquelas que inadmitem prova em contrário (*juris et jure*) e as relativas são aquelas que podem ser ilididas pela prova. (MANEIRA, 2002, p. 86)

Algumas dessas técnicas são bastante difundidas e consolidadas, como a tributação pelo imposto de renda no regime do lucro presumido, a substituição tributária “para frente” no ICMS e outros exemplos. Mesmo quando instituídas por lei, as técnicas de praticabilidade podem subverter as definições de fato gerador e base de cálculo impostas por normas hierarquicamente superiores.

Entretanto, manifesta-se a praticabilidade também por meio de atos administrativos normativos. Misabel Derzi (2007, p. 141) destaca que o lançamento representa a aplicação da norma legal em massa pelo Poder Executivo, reclamando simplificação e praticabilidade. Dessa forma, essenciais os regulamentos para possibilitar a execução das leis, mediante soluções simples e econômicas.

Como ensina Regina Helena Costa (2007, p. 104), se a lei esgotar sua disciplina normativa, prevendo todos os elementos necessários à sua aplicação, não haverá espaço para o exercício da função regulamentar. Entretanto, se a lei consignar discricionariedade, haverá possibilidade legítima de produção de normas pela Administração, visando à fiel execução pelos seus órgãos.

Em uma análise vertical, torna-se questionável a validade de um ato administrativo normativo que estabelece presunções ou ficções no sentido de possibilitar a execução da lei. Trata-se de violação à hierarquia das normas. Faz-se necessário impor limites a essa praticabilidade.

Para Sacha Calmon (2010, p. 395), os decretos regulamentares são normativos e expandem o conteúdo material das leis. Funcionam como verdadeiras normas tributárias e induzem o comportamento dos contribuintes. Por esse motivo, foram incluídos no conceito de legislação.

Apesar de serem alçados ao patamar de legislação tributária, o art. 99⁸ do CTN determina a função dos decretos, restringindo-os ao limite da lei a que se referem. Sacha Calmon afirma que os decretos são servos da lei. Devem ser controlados pelo Judiciário e serem censurados sempre que se apresentarem *contra legem* ou *ultra legem*. Evita-se, dessa forma, que se prestem a substituir as leis.

Sobre a função dos atos normativos da Administração Pública, fundamentado no posicionamento do Supremo Tribunal Federal, disserta Humberto Ávila:

⁸ Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, compete à lei estabelecer parâmetros gerais da obrigação tributária, ficando os atos normativos da Administração, no caso de competências cujo exercício dependa de prerrogativas técnicas, encarregados de definir, dentro daqueles parâmetros, os sentidos vinculantes. Pois bem, esses atos normativos atuam, por assim dizer, “dentro da lei”, e, por isso, têm vinculação externa. Esses atos normativos, embora não sejam enquadráveis na categoria de atos normativos primários, apresentam grau de vinculatividade distinto, já que definem o exercício de competências ou concretizam conceitos legais. (ÁVILA, 2011, p. 449)

Embora seja clara a restrição imposta aos atos normativos da Administração, o poder regulamentar, historicamente, é utilizado de forma a alterar o conteúdo da incidência, vinculando o contribuinte. A preocupação é exposta por Leandro Paulsen:

É certo que os regulamentos são para fiel execução da lei. Mas a amplitude do seu conteúdo é variável. Não basta, pois, fazer-se a distinção entre os regulamentos *praeter legem*, vedados no Direito brasileiro, e os regulamentos *intra legem*, em geral admitidos. Não nos parece adequado entender que no Direito Tributário, assim como nos demais ramos, sempre se viabilizam os regulamentos *intra legem*, desde que não ofendam a lei, sem se perquirir sobre se isso implica colocar ou não nas mãos do Executivo não apenas esclarecer ou especificar e operacionalizar a sua aplicação, mas também eventual juízo de valor que implique, em verdade, integrar a norma tributária impositiva, alterando o conteúdo da obrigação tributária. (PAULSEN, 2006, p. 105)

Como afirma Rodrigo Numeriano Dubuorcq Dantas (2013, p. 127), em que pese a primazia da legalidade geral, muitos autores do Direito Administrativo tem defendido que na sociedade pós-moderna não se aplicaria a relação lei-ato administrativo, mas em sentido global, a relação ordenamento-Administração. Assim, a reserva legal deveria ser entendida não apenas como lei formal e material, mas como todo ordenamento reconhecido pela Constituição. Mesmo que se reconheça essa possibilidade, não se aplicaria ao sistema tributário. A Constituição tratou de alçar a legalidade a garantia fundamental. Assim, o exercício do poder de tributar depende exclusivamente de lei.

É inegável, portanto, 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”. A Administração não teria recursos suficientes para satisfazer as prestações que lhe impõe a lei. Opta, para resolução do problema, pela praticabilidade.

A praticabilidade, ainda que necessária, deve ser limitada pelos parâmetros constitucionais, especialmente pela capacidade contributiva. 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.

Segundo Derzi, a opção pela praticabilidade não se justificaria pela conveniência ou rentabilidade, mas apenas pelo estado de necessidade. A autora enumera as regras que devem ser cumpridas:

- retringir-se ao mínimo necessário, proibindo-se os excessos;
- respeitar os direitos fundamentais, baseando-se em tipos que se formam de acordo com a representação daquilo que for normal;
- limitar-se a tributação média dos valores, vedando-se que o método se transforme em instrumento de política fiscal, de redistribuição de renda ou de benefícios e isenções tributárias;
- estabelecer critérios uniformes que não podem variar de repartição para repartição;
- fixar pautas de valores, somatórios ou presunções que devem obrigar a própria Administração, a qual, por imperativo do Estado de Direito, não pode deles se afastar;
- dar ampla publicidade aos padrões, esquemas e pautas de valores, os quais não podem constar de orientações internas secretas. (DERZI, 2007, p. 341)

No mesmo sentido, Regina Helena Costa (2007, p. 217-220) enumera como limites à praticabilidade (i) a necessidade de veiculação dos instrumentos utilizados por lei; (ii) a observância da capacidade contributiva e subsidiariedade da utilização de técnicas presuntivas; (iii) impossibilidade de adoção de presunções absolutas ou ficções para a instituição de obrigações tributárias; (iv) transparência na adoção de técnicas presuntivas; (v) observância da razoabilidade; (vi) respeito à repartição de competências tributárias; (vii) justificção das normas de simplificação; (viii) caráter opcional e benéfico aos contribuintes dos regimes normativos de simplificação; (ix) limitação do recurso às cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados e de competências discricionárias; (x) equilíbrio na implementação da privatização da gestão tributária; e (xi) respeito aos direitos fundamentais.

Dentre os requisitos apontados, destaca-se o caráter benéfico aos contribuintes, como necessário para a mitigação dos demais.

4.9 Da legitimação da praticabilidade pela capacidade contributiva- O necessário caráter benéfico aos contribuintes

Como já destacado, a praticabilidade somente se justifica pelo estado de necessidade administrativo. Dessa forma, pretende viabilizar a produção de normas

necessárias para padronizar a exigência dos tributos, tornando possível a implementação administrativa dos mecanismos de constituição e cobrança, caracterizados como aplicação da lei em massa.

A técnica é, sem dúvida, importante instrumento para redução de complexidade do sistema tributário, operando-se por meio de atribuição de confiança ou desconfiança em relação aos contribuintes.

Segundo Luhmann (2005, p. 123) a confiança e a desconfiança são equivalentes funcionais. Ambos são empregados com o objetivo de redução da complexidade, fazendo-se necessária a escolha da técnica utilizada em razão do objetivo pretendido.

Ainda conforme Luhmann, a confiança reduz a complexidade social por meio da aceitação do erro. Como técnica para a viabilização da cobrança dos tributos, é empregada, por exemplo, na privatização da gestão tributária, com o lançamento por homologação ou autolancamento, como chamam alguns doutrinadores.

Como aponta Regina Helena Costa (2007, p. 273), o crescimento da população levou o Estado a restringir a utilização do lançamento de ofício, antes amplamente empregado, a pouquíssimos tributos. Passou a se concentrar muito mais nos atos de controle que nas atividades inerentes ao lançamento propriamente dito, transferidas ao contribuinte.

A autora 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.

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, restringe as informações sujeitas a seu controle, por meio de presunções, fiando-se naquelas de mais fácil comprovação. Com isso, concentra ainda mais seus recursos de controle em determinado fato ou seguimento do mercado.

Observa-se a simplificação por meio desconfiança na substituição tributária para frente, no caso do ICMS, ou no regime do lucro presumido, no caso do IRPJ. No primeiro caso, concentram-se os mecanismos de controle a uma etapa da cadeia, evitando a fiscalização de todos os níveis sujeitos à não cumulatividade. No segundo caso, os esforços são concentrados na comprovação da receita, evitando a fiscalização da apuração do lucro realmente obtido conforme a complexa legislação aplicável.

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.

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 vários princípios, em especial da legalidade, deve haver um benefício econômico para o contribuinte. Se a ideia é tornar a operação economicamente viável por meio de presunção ou ficção, 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, elimina 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.

Necessário que lance mão de duas técnicas: (i) tornar a presunção facultativa, como se observa no caso da apuração do IRPJ pelo regime do lucro presumido. Nesse caso, caberá ao contribuinte verificar a conveniência econômica e operacional da opção. Sendo facultativa, não há que se alegar prejuízo imposto pela praticabilidade. (ii) presunção benéfica ao contribuinte. Caso se pretenda impor uma presunção absoluta, que prevalecerá sobre a verdade material, como ocorre na substituição tributária para frente no ICMS ou nas pautas de valores, deverá ser economicamente mais favorável ao contribuinte, evitando excesso na exação, com efeito confiscatório.

Somente quando observados os dois requisitos acima serão as técnicas de praticabilidade legítimas. Deve haver, em nome do interesse público, já que mitigadas as garantias constitucionais, benefício para as duas partes.

Não é difícil concluir que a legalidade, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco sucumbem aos pés da praticabilidade, com a conivência do Poder Legislativo e do Judiciário, que deixam de exercer o controle pelos mecanismos constitucionais de que dispõem.

4.10 Conclusão parcial – Papel do executivo na criação do direito

Considerando-se o Direito como instrumento de planejamento social, a confiança, na concepção de Scott Shapiro (2011, p. 4633), é administrada pela distribuição das funções de criar, interpretar e aplicar as normas.

Como expressão da distribuição da confiança, para o Direito Tributário foi determinado o respeito à legalidade estrita, atribuindo-se ao Legislativo a função de criação dos tributos, em todos os seus elementos essenciais. Essa imposição se reporta justamente à desconfiança em relação ao Executivo na gestão do poder de tributar.

O Direito, como demonstrado na teoria de Luhmann, é posto por decisão, legitimando-se pelo procedimento e pelas limitações impostas pela Constituição. A Constituição é definida como acoplamento estrutural, filtrando e mediatizando a influência da política no direito.

A norma jurídica tributária, como estruturada por Sacha Calmon Navarro Coelho, com a adição do aspecto procedimental, conforme teoria de Flávio Couto Bernardes, não se compõe apenas de regras inseridas no sistema jurídico por leis formais e materiais. Integram o sistema jurídico também os atos normativos do Poder Executivo.

A necessidade da participação do Executivo se dá pela intensa necessidade de regulamentação de ordem técnica, incompatível com processo decisório do Legislativo. Assim, há espaço para inserção de regras por meio da função normativa da Administração Pública, no sentido de tornar a lei exequível.

As técnicas utilizadas para viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico recebem o nome de praticabilidade (COSTA, 2007, p. 388). Resultam da confiança ou da desconfiança, na concepção de Luhmann (2005, p. 125), como redutores de complexidade sistêmica.

A praticabilidade, entretanto, deve ser implementada por meio de regras regularmente inseridas no sistema jurídico. A lei deve ser o instrumento primordial, tendo ela própria limitações impostas pela Constituição. Vale lembrar que a Constituição é rígida, exigindo procedimento próprio para sua alteração, com exceção dos casos em que, nem por emenda constitucional, pode ser alterada. Funciona como limite ao legislador.

A função regulamentar somente deve ser exercida nos limites da lei. Não se pretende defender que os regulamentos somente poderiam repetir a lei, a ponto de torná-los inúteis, mas devem ser limitados em sua matéria.

Aqueles atos que excederem suas hipóteses de cabimento não devem ser reconhecidos no sistema jurídico, que deve ser alimentado somente quando satisfeitos os procedimentos legitimadores e o conteúdo adequado. São, tão somente, manifestações políticas que não devem vincular o contribuinte.

Compreendendo os princípios mitigados em razão da praticidade, normalmente a legalidade, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco, como limitações ao poder de tributar, sua contrariedade pelos regulamentos só pode ser aceita para beneficiar o contribuinte. Dessa forma, sendo a praticabilidade técnica destinada a favorecer operacional e economicamente o Estado, deve equivaler à concessão do mesmo benefício ao contribuinte. As presunções e ficções só podem se legitimar em seu benefício.

O reconhecimento dos regulamentos que não se enquadram nas regras de acoplamento estrutural dentro do sistema jurídico leva à abertura do sistema, que se torna alopoiético. Todo o aparato constitucional que conduz ao fechamento operacional do sistema e do planejamento social pelo direito ganha contornos meramente simbólicos.

5 DA EXECUÇÃO DO DIREITO – FUNÇÃO ADMINISTRATIVA – FASE DINÂMICA

Kelsen (2000, p. 365) adota uma teoria dicotômica da separação das funções estatais, contrapondo a função legislativa, enquanto criadora do Direito, às funções executiva e judiciária, limitadas à execução do Direito.

Reconhece, entretanto, a separação entre Executivo e Judiciário, como subdivisões da execução do Direito, apesar de ambas se fundamentarem na vinculação à lei. Da mesma forma, diferencia, dentro do Executivo, a função política da função administrativa. Como exposto no capítulo anterior, a função política se dedica à produção de normas gerais. Este capítulo se dedicará à execução dessas normas.

A mesma posição é adota por José dos Santos Carvalho Filho (2009, p. 19), que entende que no Estado moderno existem duas funções básicas: a de criar a lei (legislação) e a de executar a lei (administração e jurisdição). A execução, destacando nesse momento a administração, pressupõe a legislação, posto que só pode agir dentro dos parâmetros já determinados.

Assim, a função administrativa é identificada em caráter residual, como aquela que não formula regra geral nem se dedica à composição de conflitos. Seria “aquela exercida pelo Estado ou por seus delegados, subjacente à ordem constitucional e legal, sob regime de direito público, com vistas a alcançar os fins colimados pela ordem jurídica” (CARVALHO FILHO, 2009, p. 3).

Marcelo Neves (2013, p. 192) aponta que a posição tradicional do Executivo na estrutura do Estado Democrático de Direito é de subordinação estrita à legalidade e ao controle jurisdicional.

A legalidade é defendida também 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, através do qual se garante a verificação da conformidade entre a atividade

administrativa e a lei, bem como a possibilidade de correção quando identificada a ilicitude.

Em relação à própria Administração, a diferenciação da função administrativa tem por efeito reduzir a complexidade de sua atividade. Vinculando-se a atividade administrativa às decisões políticas inseridas no ordenamento jurídico pela função normativa, ela fica aliviada do dever de programar a sociedade. Deve agir de forma pré-estabelecida e objetiva, mantendo-se neutra. Essa é a posição defendida por Niklas Luhmann:

Com isso se condensa a suposição de que num sistema político que diferencia e especifica os seus sistemas parciais de acordo com as funções, não se devem pedir à sua administração simultaneamente funções legitimadoras, funções que consistem em alcançar o consenso e dominar a desilusão, porque isso sobrecarregaria os seus processos de decisão com funções secundárias e dificultaria a sua racionalização. (LUHMANN, 1980, p. 170)

Ainda conforme Luhmann (1980, p. 170), na atividade administrativa, o decisor não pode ter a responsabilidade de atingir determinados fins, não tem que defender compromissos para o futuro. Deve apenas comprovar que se verificam as hipóteses previstas e tomar a decisão predefinida.

À mesma conclusão chega Misabel Derzi (2009, p. 57), ao afirmar que a Administração não pode ser a fronteira do sistema jurídico. Não cabe a ela trabalhar porosamente em relação ao ambiente, com a função de filtrar os fatos econômicos, políticos e sociais. Sua atividade deve ser aliviada e ter a complexidade reduzida por meio de decisões prévias, lendo o ambiente pelos olhos do legislador, de forma impermeável. Não fosse assim seriam dispensáveis as tarefas do legislador.

A decisão prévia e vinculadora, seja por meio da lei ou pelo ato normativo do Poder Executivo, 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 na teoria de Shapiro (2011, p. 4600). Utilizando-se da economia da confiança, concede-se a cada órgão ou função 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.

Deve-se alocar apenas poder suficiente para que os problemas sejam solucionados. Como já discutido, a vinculação, na verdade, produz eficiência, visto que alivia o aplicador do dever de interpretar, tornando sua tarefa menos complexa e mais ágil.

As atitudes de desconfiança, como a vinculação expressa ao texto, garantem a aplicação isonômica da norma por todos os agentes competentes, sem divergências de interpretação.

Nesse sentido a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Com efeito, salvo quando têm em mira a especificidade de situações redutíveis e reduzidas a um padrão objetivo predeterminado, a generalidade da lei e seu caráter abstrato ensancham particularização normativa ulterior. Daí que o regulamento discricionariamente as procede e, assim, cerceia a liberdade de comportamentos dos órgãos e agentes administrativos para além dos cerceios da lei, impondo, destarte, padrões de conduta que correspondem aos critérios administrativos a serem obrigatoriamente observados na aplicação da lei aos casos particulares.

Sem esses padrões impostos na via administrativa, os órgãos e agentes administrativos guiar-se-iam por critérios díspares aos aplicarem a lei, do que resultariam tratamentos desuniformes aos administrados. A mesma lei seria executada de maneiras distintas. Donde, a expedição de regulamentos é ditada, como ao diante melhor se dirá, por exigências jurídicas inescusáveis derivadas do princípio da igualdade, firmado, entre nós, no art. 5º, caput, da Carta Magna. (MELLO, 2009, p. 348)

A função administrativa se manifesta através de ato administrativo. Enquanto na função normativa se produz norma geral e abstrata, na função administrativa se produz norma individual e concreta.

A necessidade de inserir do ordenamento uma norma individual e concreta é defendida por Paulo de Barros Carvalho e acatada nesse estudo:

Creio ser inevitável, porém, insistir num ponto, que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais. (CARVALHO, 2012a, p. 224)

O ato administrativo em sentido amplo é conceituado por Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 380) como “declaração do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”.

Em sentido estrito, os atos administrativos são entendidos por Mello (2009, p. 382) como “declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”.

O autor enumera como elementos do ato administrativo o sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade, definindo sinteticamente cada um deles:

Sujeito é o autor do ato: quem detém os poderes jurídico-administrativos necessários para produzi-lo; *forma* é o revestimento externo do ato: sua exteriorização; objeto é a disposição jurídica expressada pelo ato: o que ele estabelece. A expressão, com este sentido, é infeliz. Seria melhor denomina-la *conteúdo*. *Motivo* é a situação objetiva que autoriza ou exige a prática do ato; *finalidade* é o bem jurídico a que o ato deve atender. *Vontade* é a disposição anímica de produzir o ato, ou, além disso, de atribuir-lhe um dado conteúdo. (MELLO, 2009, p. 386)

Os atos administrativos são dotados de características que os distinguem dos atos privados em geral. São elas a imperatividade, a presunção de legitimidade e a autoexecutoriedade.

Para Carvalho Filho (2009, p. 116), a imperatividade ou coercibilidade, é a qualidade de obrigar todos os que se encontrarem em seu círculo de incidência. Decorre da imperatividade o poder da Administração de exigir o cumprimento do ato, ao que não pode se recusar o administrado, salvo se praticado em desconformidade com a lei.

A presunção de legitimidade, ou seja, de que os atos nasceram em conformidade com as normas, decorre da circunstância de que são emanados de agentes detentores de parcela do Poder Público, que tem por objetivo alcançar e proteger o interesse público. A presunção é relativa, admitindo-se prova em contrário.

Decorre da presunção de legitimidade a autoexecutoriedade, que garante que, tão logo praticado, o ato pode ser imediatamente executado, sem recorrer ao Poder Judiciário para obter juízos declaratórios. A previsão constitucional de processo administrativo dotado de ampla defesa e contraditório é uma limitação à autoexecutoriedade, suspendendo a execução do ato administrativo.

Interessa a esse estudo, como atividade administrativa, o lançamento tributário.

5.1 Do lançamento tributário

Definidos os contornos da norma jurídica tributária estática, passa-se a tratar da dinâmica da sua incidência, como execução do Direito.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p. 109), a incidência é dinâmica. Inicia-se pelo acontecimento do fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), antes abstrato, que se torna atuante e faz incidir o conseqüente, instaurando relações jurídicas. No caso, tratando-se do tributo, imputa-se a determinada pessoa o dever de pagar somas em dinheiro ao Estado.

Nas palavras do professor mineiro, resume-se a estrutura da obrigação tributária:

Dessarte, a estrutura da obrigação tributária se contém na estrutura da norma de tributação. Na sua “hipótese de incidência”, ou “suposto”, ou “pressuposto”, ou “fato gerador”, está o fato jurígeno tributário desenhado pelo Direito Positivo vigente de cada época e de cada Estado. Sobre a importância dessa parte lógica da norma há toda uma literatura. No “comando”, ou “consequência”, ou “preceito”, ou “estatuição”, ou “mandamento” da norma, ou outro nome que se lhe queira dar, aloja-se a “relação jurídica decorrente” ou a obrigação propriamente dita, contendo os sujeitos ativo e passivo e o vínculo *juris* entre eles existente para a realização de prestação: um *dare*. (Um dar dinheiro ao Estado, credor ou *accipiens* da prestação). (COELHO, 2003, p. 111)

Como já exposto, a norma jurídica tributária em sua feição estática, é prescritiva. Descreve uma hipótese em todos os seus aspectos, bem como a consequência, especificando o comportamento desejado pelo legislador.

Praticada a conduta prevista na hipótese, para que haja a incidência, deverá ser descrita em seus detalhes, ou seja, de forma individualizada. Da mesma forma, deverá ser individualizada a consequência, distinguindo-se dentre todas as possibilidades previstas no ordenamento aquela que corresponde ao fato praticado. Vale transcrever a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho:

O ato administrativo do lançamento resume-se a individualizar a norma de tributação. O Poder Executivo, cuja função é aplicar de ofício a lei (norma, dizemos nós) ao caso concreto, ao produzir o lançamento está aplicando a norma de tributação às situações individuais. Noutro giro, está subsumindo a vida à norma. (COELHO, 2012, p. 432)

A dinâmica da incidência se contém, portanto, na escolha correta das regras aplicáveis a um determinado caso concreto, extraído-se o comportamento a ser exigido do sujeito passivo. A norma jurídica tributária depende da interpretação e da valoração jurídica dos fatos.

A diferença entre a norma geral e abstrata e individual e concreta é definida por Paulo de Barros Carvalho:

Costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Já a abstração e a concretude dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo. (CARVALHO, 2012a, p. 49)

É da inserção da norma individual e concreta no sistema jurídico, como formalização da relação jurídica tributária, que trata o lançamento, na condição de veículo introdutor.

O lançamento é definido no direito positivo pelo art. 142⁹, 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.

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)

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 364) submete o lançamento, enquanto ato administrativo aos pressupostos de validade propostos por Celso Antônio Bandeira de Mello. Os pressupostos são: a) o pressuposto objetivo, ou o motivo que justifica a celebração do ato; b) o pressuposto subjetivo, que define o agente competente; c) o pressuposto teleológico ou a finalidade do ato; d) o pressuposto procedimental; e) o

⁹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

pressuposto causal ou relação lógica entre o motivo e o conteúdo, em função da finalidade do ato; e f) o pressuposto formalístico ou requisitos formais que o ato deve revestir.

Assim propõe a adequação do ato administrativo de lançamento aos pressupostos descritos:

- a) Objetivo — o motivo da celebração do ato é a ocorrência do evento descrito no suposto da regra-matriz. Somente quando souber acontecido o evento, haverá razão para exarar-se o ato.
- b) Subjetivo — a autoridade lançadora cuja competência está definida em lei.
- c) Teleológico — a finalidade do ato de lançamento é, como se disse, tornar possível exigir, juridicamente, a prestação do tributo.
- d) Procedimental — se bem que não ocorra em alguns casos, deve ser observado sempre que a lei assim o dispuser. São aqueles atos chamados preparatórios, cometidos ao Poder Público ou ao próprio particular e tidos como necessários à lavratura do lançamento.
- e) Causal — na hipótese do lançamento é o nexó lógico que há de existir entre o suceder do evento jurídico (motivo), a atribuição desse evento a certa pessoa, bem como a mensuração do acontecimento típico (conteúdo), tudo em função da finalidade, qual seja o exercício possível do direito de o Estado exigir o quantum do tributo.
- f) Formalístico — está devidamente consignado em cada uma das legislações dos diversos tributos. Cada qual tem suas particularidades, variando na consonância da espécie de exação (vinculada ou não vinculada) e, ainda mais, em função de suas subespécies. (CARVALHO, 2012, p. 365)

Dessa forma, embora seja um ato administrativo, o lançamento não pode ser analisado isoladamente. Como se pode observar pelo pressuposto procedimental, todas as provas e subsídios que integrarão a motivação do ato serão produzidas no procedimento preparatório de fiscalização.

Somente após a apuração de todos os elementos que integram a norma jurídica tributária, com sua devida individualização, pode ser praticado o ato de lançamento. O ato apenas declara a existência da relação jurídica nascida com a prática da conduta prevista na hipótese, e insere a norma individual no ordenamento.

Nessa linha, 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”.

Não se pode prescindir do clássico conceito de Paulo de Barros Carvalho, que afirma ter o lançamento caráter constitutivo do crédito tributário:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a

determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido. (CARVALHO, 2012, p. 355)

Seria o lançamento, segundo Carvalho, constitutivo, por criar relação jurídica nova, cabendo ao Fisco montar a linguagem competente para estabelecer o vínculo entre as partes. Seria, ainda, modificativo quando emitido para suprir deficiência do ato praticado pelo sujeito passivo, fazendo nascer o crédito.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, tem o lançamento natureza jurídica de ato administrativo declaratório, com a finalidade de aplicação da lei aos casos concretos, sempre a cargo da Administração Pública. Quanto a seus efeitos, destaca o professor mineiro:

Primus – O de se traduzir a lei e especificar a existência concreta de obrigação tributária entre o sujeito ativo e o passivo, bem como o seu conteúdo, de conformidade com a legislação existente ao tempo em que ocorreu o fato jurígeno. Ato jurídico administrativo de efeitos declaratórios: o conceito calha muito bem ao lançamento fiscal.

Secundus – O de conferir exigibilidade – quando a sua prática se faz necessária – ao crédito tributário, acrescentado densidade ao direito subjetivo da Fazenda Pública. Sabe-se que a ação de execução (processo de execução do direito e não de cognição), para ser aforada, requisita *direito líquido certo e exigível*. O lançamento tem essa virtude, na medida que certifica e torna líquido o *quantum debeat* da obrigação tributária. (COELHO, 2012, p. 740)

Opta-se pela teoria segundo a qual o lançamento é ato administrativo declaratório, que insere no ordenamento norma concreta e individual, formalizando o vínculo obrigacional mediante o qual o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o seu objeto, qual seja o tributo devidamente liquidado conforme a norma jurídica.

Sobre o lançamento como veículo introdutor da norma individual e concreta no sistema jurídico ensina Paulo de Barros Carvalho:

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)

Quanto ao conteúdo do ato de lançamento, não resta dúvida de que seja a própria norma jurídica tributária, em todos os seus aspectos, tanto no antecedente quanto no conseqüente, extraindo-se o comando legal de pagar o tributo devidamente liquidado.

Ainda tratando do lançamento como ato administrativo, faz-se necessário tratar da aplicabilidade das características propostas por José dos Santos Carvalho Filho, quais sejam: imperatividade, presunção de legitimidade e autoexecutoriedade.

Na doutrina de Carvalho Filho (2009, p. 116), a imperatividade, ou coercibilidade, decorre o poder da Administração de exigir o cumprimento do ato. Da imperatividade surgiria a exigibilidade do cumprimento da obrigação.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 371), entretanto, distingue a imperatividade da exigibilidade. Afirma que ao lançamento não se aplicaria a característica da imperatividade, por se tratar de ato vinculado à lei, e não de sua própria vontade. Quanto à exigibilidade, afirma que, intimado o administrado do seu teor, o crédito nele formalizado passa a ser exigível administrativamente. Caso o contribuinte não satisfaça a prestação como liquidada no próprio ato, poderá a Administração aplicar a sanção, na forma de norma secundária ou perinorma.

A distinção não faz sentido. A vontade da Administração nunca poderá ser diversa da lei, sob pena de demandar correção pelo Judiciário. Considera-se, nesse estudo, que o lançamento é dotado de imperatividade, da qual decorre a exigibilidade, obrigando o sujeito passivo ao cumprimento da prestação determinada na norma individual e concreta, sob pena de imposição de sanção.

A presunção de legitimidade, inerente a todos os atos praticados pela Administração Pública, é característica aplicável ao lançamento. A presunção é de que o ato foi praticado em conformidade com a lei. Será considerado válido até que desconstituído por iniciativa do sujeito passivo ou da autoridade, nos controles de legalidade existentes no ordenamento. Trata-se, portanto, de presunção relativa, visto que admite prova em contrário.

Já quanto à autoexecutoriedade, que importa na imediata execução de seu objeto tão logo seja praticado o ato, não se aplica ao lançamento. O lançamento tem conteúdo patrimonial. Não se pode admitir que a obrigação formalizada pela Administração, ainda que presumivelmente conforme a lei, seja executada de pronto, ou seja, que o Fisco tenha poderes para expropriar o patrimônio do sujeito passivo. Para tanto, terá a Administração que recorrer ao Judiciário.

O lançamento, tendo por finalidade a aplicação da lei de ofício pela Administração Pública, em ato gravado pela presunção de legitimidade e imperatividade, é atividade vinculada e obrigatória. Deve guardar relação com a verdade material, pois somente o

registro fiel dos fatos ocorridos podem levar ao correto lançamento e vinculação à legalidade.

Nos termos da multicitada teoria da economia da confiança proposta por Shapiro, o agente competente para praticar o ato do lançamento, normalmente denominado auditor fiscal, em face da desconfiança, não mereceu qualquer dose de subjetividade e discricionariedade no exercício de sua função. Como enuncia Sacha Calmon (2012, p. 744), o lançamento “É ato vinculado à lei porque o agente administrativo não tem subjetivismo ao operar o lançamento. Vincula-se à lei. O lançamento é ato servo da lei. A revisão do ato tem por escopo, sempre, rever essa correspondência do lançamento ao teor das leis”.

Além de expressão da desconfiança, como já delineado, a vinculação, não só à lei mas também aos atos normativos do próprio Executivo, 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.

A decisão objetiva e despida de subjetivismo é defesa do contribuinte, que tem o parâmetro exato da legalidade para exigir a revisão do ato, mas também da Administração, que dispensa maiores justificativas, amparando-se sempre no texto normativo.

A objetividade e vinculação é aplicada tanto no procedimento quanto no ato de lançamento.

5.2 Das modalidades de lançamento e da praticabilidade

O sistema adotado pelo Código Tributário Nacional classifica o lançamento em três modalidades, diferenciando-as conforme a colaboração exigida do sujeito passivo, conforme a dinâmica de cada tributo.

Observa-se, portanto, a existência do lançamento de ofício ou direto, como previsto no art. 149¹⁰ do CTN, em que cabe ao Fisco a iniciativa de apurar o valor devido conforme a norma aplicável, e notificar o contribuinte para o cumprimento da obrigação, já devidamente liquidada. Para tanto, utiliza-se dos dados constantes de seus cadastros, bem como de técnicas de praticabilidade, tais como as pautas de valores no IPTU. Pode

¹⁰ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
I - quando a lei assim o determine;

o lançamento ser previsto diretamente na lei ou utilizado quando houver falha do contribuinte, que será suprida pela Administração.

O art. 147¹¹ do CTN, prevê o lançamento por declaração ou misto, caso em que se exige colaboração do sujeito passivo, para a apresentação de informações referentes aos fatos à autoridade fiscal. Esta, com base nas informações prestadas, aplica a lei e efetua o lançamento tributário. O sujeito passivo deve ser notificado da norma individual criada pelo Fisco, devidamente liquidada, para que cumpra a obrigação.

Já no caso do lançamento por homologação, toda a atividade de apuração do montante devido é transferida para o sujeito passivo. É exigido o pagamento antecipado, ou seja, anterior ao lançamento, com posterior controle exercido pela Administração. Parte da doutrina chama essa modalidade de autolancamento. Trata-se de técnica de praticabilidade e merece mais atenção, como será tratado posteriormente.

A divisão das modalidades de lançamento não escapa às críticas de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 381), que afirma que a tricotomia fundada no índice de colaboração do administrado, diz respeito ao procedimento de lançamento, e não ao ato de lançamento propriamente dito. Vale transcrever suas razões:

De ver está que, adotado o conceito de lançamento como ato jurídico administrativo, a citada classificação perde, totalmente, a correspondência com a realidade que pretende classificar. Se lançamento é ato jurídico administrativo, na acepção material e formal, consoante expusemos, não há cogitar-se das vicissitudes que o precederam, principalmente porque não integram a composição intrínseca do ato, nada dizendo com seus elementos estruturais. Sendo lançamento válido aquele que, como tal, foi recebido pelo sistema, nada acrescentam reflexões sobre as diligências que antecederam à formação do ato. (CARVALHO, 2012, p. 381)

Com efeito, como assevera Carvalho, o ato do lançamento não diverge em sua estrutura. As diferenças são procedimentais. Há, inclusive, como bem identifica, possibilidade de lançamento sem qualquer procedimento preparatório, valendo-se exclusivamente de dados constantes de cadastros. Seriam modalidades de procedimento e não de lançamento.

¹¹ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.
§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Analisar-se-á a aplicação da praticabilidade tanto no procedimento administrativo de lançamento, como no ato administrativo de lançamento.

5.3 Do procedimento de lançamento

Segundo Alberto Xavier (2005, p. 126), o lançamento decorre de ação conjugada do Fisco, dos contribuintes e de terceiros, organizada na forma de procedimento, com um fim unitário: a aplicação da norma tributária material a um caso concreto.

Pode-se distinguir o procedimento do lançamento em si, como ato final e conclusivo. A série de atos previstos no procedimento funcionam como atos pressupostos, preparatórios e complementares. Têm sua relevância reconhecida, uma vez que influem no valor jurídico da lançamento.

Dessa forma, apesar de ser o lançamento um ato autônomo de aplicação da lei tributária, conforme Xavier, essa autonomia não significa independência. Existe uma relação de coordenação.

Com efeito, a ação da Administração é plenamente vinculada, inclusive no que se refere ao procedimento preparatório do lançamento. Uma vez que cabe à Administração verificar a ocorrência do fato gerador em todos os seus aspectos, bem como descrevê-lo e enquadrá-lo no conceito da norma jurídica, devem ser produzidas provas que suportem o lançamento. Havendo regras que regulamentam esse procedimento, devem ser seguidas sob pena de nulidade.

Nesse sentido, ao procedimento de lançamento, assim como ao Direito Tributário material, se aplica o princípio da legalidade, aqui entendida como legalidade objetiva, como explica James Marins:

A legalidade objetiva é o corolário do princípio da autotutela vinculada da Administração tributária, o que significa dizer que embora o Estado tenha a prerrogativa de promover todas as providências necessárias para a formalização de sua relação de crédito em face do contribuinte, somente pode fazê-lo com adstrição à norma jurídica que disciplina e instrumentaliza sua atuação. (MARINS, 2014, p. 171)

O princípio da legalidade previsto na Constituição é instrumentalizado na legislação infraconstitucional, a começar pelo próprio conceito de tributo, posto no art. 3º do CTN, passando pelo art. 142, que trata do lançamento como ato vinculado e

obrigatório, e finalmente, em âmbito Federal, pelo decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal.

O procedimento fiscal se inicia nas hipóteses previstas no art. 7º, do decreto nº 70.235/72. Transcreve-se:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

A partir do início, o procedimento, de caráter inquisitorial e não contencioso, se desenvolve através de uma sequência de atos predeterminada, até que sejam colhidas as provas necessárias para a prática do ato de lançamento.

O *iter* é descrito por Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López (2010, p. 41) compreendendo uma série de ações promovidas por representantes do Fisco em relação aos contribuintes, com o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador do tributo, através de intimações para prestar informações, identificação e quantificação da base de cálculo, cálculos matemáticos para a apuração do crédito tributário, ações comparativas para verificar o recolhimento de tributos, e, quando incorreto o recolhimento, inicia-se o procedimento inerente à constituição do crédito tributário, culminando no lançamento tributário e na notificação do sujeito passivo.

Havendo procedimento predeterminado, o comportamento do Fisco é vinculado, inexistindo espaço para discricionariedade. A determinação contida no parágrafo único do art. 142, do CTN, de que “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”, refere-se tanto ao ato quanto ao procedimento de lançamento. Trata-se do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, como proposta por Flávio Couto Bernardes:

O direito material de arrecadação e fiscalização, existentes na obrigação tributária, exercitável pelo sujeito ativo perante o passivo, não podem se realizar de qualquer forma, face à natureza desta relação jurídica. A relação é compulsória, em que o poder público invade a esfera patrimonial do cidadão, exigindo o pagamento de determinada importância (crédito tributário),

formalizada por ato do próprio fisco, titular do direito, ensejador da formação do título executivo sem a anuência do sujeito passivo da obrigação. Somente através do procedimento administrativo que se assegura ao destinatário da norma sua participação na formalização do crédito tributário exigido, garantindo o exercício dos direitos previstos pelo sistema jurídico na formatação do título executivo, que permitirá a satisfação da pretensão do credor. (BERNARDES, 2006, p. 156)

A vinculação ao procedimento é essencial para a proteção da segurança jurídica, tanto na forma, como no conteúdo e na atuação da Administração, como conclui James Marins:

Afigura-se de alto valor lógico o encadeamento no sistema tributário nacional dos princípios do plano material da estrita legalidade e tipicidade com os princípios do plano formal da legalidade objetiva e da vinculação que galvanizam a esfera de proteção legal à relação jurídica tributária – estática e dinâmica – e consolidam seu regime de especial segurança constitucional. Nesse altamente coerente sistema de legalidade protege-se a um só tempo a relação jurídica tributária em sua forma, seu conteúdo e sua atuação. (MARINS, 2014, p. 173)

Como atividade vinculada o procedimento não está à livre disposição das partes. Da mesma forma que o Direito Tributário material, em vista de seu objeto, é indisponível. A produção de provas, respeitado o procedimento, não é apenas um direito da Fiscalização, mas também um dever. Frise-se que a atividade de lançamento é obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Recai sobre a Administração, diante do dever de fiscalização, como afirma Alberto Xavier (2005, p. 155), não o ônus da prova, mas o dever jurídico de produzi-la, sob pena de ser impedido de praticar o lançamento.

Como instrumentos para o cumprimento do dever de fiscalização, conforme o CTN, em seus arts. 194 a 200, são conferidos à Administração poderes, como de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores.

Segundo James Marins, os referidos poderes se destinam à instrumentalização da supremacia do interesse estatal:

A mera enunciação da supremacia do interesse estatal, sem a instrumentalização necessária à sua concretização, padece do mesmo vício que dotar os cidadãos de direitos, sem possibilitar, porém, sua efetividade. Então, aliada à ideia de finalidade pública na arrecadação tributária está a ideia de efetividade de meios para o cumprimento de um dever para a Administração, no sentido de fiscalizar os cidadãos e os contribuintes. (MARINS, 2014, p. 228)

Ao dever de fiscalização corresponde o dever de colaboração. Sujeita-se não só o contribuinte, mas também terceiros envolvidos, à obrigação de apresentação de documentos, bem como de suportar as práticas fiscalizatórias.

Cabe frisar que os atos da Administração são dotados de imperatividade, ou seja, pode exigir a apresentação dos documentos, e, em caso de descumprimento, impor sanções ao sujeito passivo. Não pode, entretanto, em desconformidade com a Constituição, quebrar sigilo, invadir estabelecimentos, apreender os documentos e outras condutas abusivas, por lhe faltar autoexecutoriedade. Depende de autorização judicial, como forma de limitação do poder pela interação das funções do Estado.

A lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, enumera os deveres do administrado perante a Administração. São eles: (i) expor os fatos conforme a verdade; (ii) proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; (iii) não agir de modo temerário; e (iv) prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O dever de fiscalização encontra limites nas garantias individuais, notadamente as previstas no art. 5º da Constituição. Refere-se especialmente aos incisos X a XII:

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial;

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

A amplitude dos meios de produção de provas concedidos à Administração serve à busca pela verdade material, que deve ser reproduzida no procedimento de lançamento.

A exigência é evidenciada na doutrina de James Marins:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; a aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade

material; deve apurar e lançar com base na verdade material. (MARINS, 2014, p. 174)

Nessa linha, o procedimento de lançamento tem muito mais possibilidade de aproximação com a verdade material que o processo civil, que prioriza a verdade formal. Essa aproximação é garantida e imposta à Administração pela natureza inquisitorial do procedimento.

Todo o procedimento é conduzido de ofício pela autoridade, que se utiliza de suas prerrogativas de investigação e do correspondente dever de colaboração do particular. A apuração dos fatos tributários é ponto central da investigação, já que, conforme Alberto Xavier (2005, p. 131), será a premissa menor do silogismo da aplicação da lei.

A verdade material, apurada conforme dever jurídico de produzir as provas necessárias, é crucial para o correto cumprimento do princípio da motivação, de aplicação geral aos atos da Administração Pública. Positiva-se o dever de motivação, especificamente para o processo administrativo federal, no art. 2º, *caput*, e no inciso VII. A saber:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

Motivação, para o ato de lançamento, é a descrição completa da norma jurídica tributária, individual e concreta, em todos os seus aspectos. Assim, deve conter a descrição do fato, a interpretação da lei e, por fim, a subsunção ao tipo legal. Importante ressaltar que o procedimento representa a disciplina segundo a qual a Administração deve aplicar o Direito material.

O procedimento de lançamento deve prover todas as provas necessárias à identificação da ocorrência do fato, bem como seus parâmetros quantitativos. O dever de produzir a prova só cessa no caso de absoluta impossibilidade. Assim conclui Alberto Xavier:

Só o critério da impossibilidade absoluta harmoniza logicamente o princípio fundamental do dever de investigação que ao fisco compete com vista à descoberta da verdade material, corolário do princípio inquisitório, por sua vez

desdobramento do princípio da legalidade, com o dever de colaboração que impende sobre o contribuinte. A força de tais princípios é tanta que o dever de investigação do Fisco só cessa na medida e a partir do limite em que o seu exercício se tornou impossível, em virtude do não exercício ou do exercício deficiente do dever de colaboração do particular em matéria de escrituração mercantil.

Não basta uma simples dificuldade ou maior onerosidade do exercício do dever de investigação, em decorrência de vícios isolados da escrita, para exonerar o Fisco do cumprimento do seu dever funcional, autorizando-o desde logo ao recurso ao instituto do arbitramento. Enquanto essa possibilidade subsiste, deve o Fisco prosseguir no cumprimento de seu dever, seja qual for a complexidade e o custo de tal investigação. (XAVIER, 2005, p. 151)

Os tributos, conforme criados pelas leis, não raro, impõem à Administração tarefas complexas e dispendiosas para sua verificação e apuração. Os procedimentos de controle e fiscalização demandam recursos que, se aplicados integralmente pelo Estado, inviabilizariam sua execução.

Conforme James Marins (2014, p. 230), o princípio da eficiência aplicado à fiscalização diz respeito não apenas ao nível da arrecadação, mas à ideia de gastar menos e realizar uma fiscalização mais eficaz, inclusive evitando a multiplicação de litígios.

Por esse motivo, lança-se mão de técnicas de praticabilidade, tais como presunções e ficções jurídicas, reduzindo a complexidade do procedimento de lançamento para torná-lo mais eficiente.

A noção de eficiência, portanto, está ligada à ideia de praticabilidade. Passa-se, então, a abordar a aplicação da praticabilidade ao procedimento de lançamento, em suas diversas modalidades.

5.4 Da praticabilidade aplicada ao lançamento

Necessário relembrar a lição já destacada de Misabel Derzi, quanto à praticidade destinada à redução da complexidade na execução do direito:

As normas que ensejam execução em massa pelo Poder Executivo elevam a seu ponto máximo as necessidades de simplificação e praticabilidade. No direito tributário, continuamente, o lançamento para cobrança de tributos representa a aplicação da norma legal a milhares de casos. Os regulamentos e demais atos da Administração, baixados com vistas a possibilitar a execução das leis, guiam-se pelo princípio da praticabilidade e devem buscar as soluções mais simples, cômodas e econômicas. (DERZI, 2007, p. 141)

A aplicação das técnicas de praticabilidade visam à redução da complexidade do procedimento de lançamento, através da simplificação da produção das provas necessárias para a verificação da ocorrência do fato imponible e quantificação do tributo.

Como já discutido, o lançamento tem por conteúdo a própria norma jurídica tributária, devidamente individualizada. A Administração deve colher todas as provas necessárias para a correta descrição de todos os aspectos que compõem a norma, de modo a aplicar a lei e notificar o sujeito passivo.

Vale lembrar que é dever jurídico da Administração buscar a verdade material, em respeito à legalidade, em todo seu alcance e desdobramentos, e capacidade contributiva, impondo ao sujeito passivo a tributação devidamente tipificada em seus três níveis: Constituição, lei complementar e lei ordinária. O suposto quarto nível, os atos normativos do Poder Executivo, apesar de relevantes, não podem tornar a tributação mais onerosa para o contribuinte.

A praticabilidade tem por objetivo, justamente, limitar o escopo desse procedimento de fiscalização, reduzindo o universo de sujeitos passivos, número de elementos a serem controlados ou substituindo a investigação individual por padrões predeterminados.

Trata-se da aplicação do modo de pensar tipificante, como descrito por Derzi:

Em primeiro lugar, com ele, abandona-se a individualidade da aplicação. Seu objetivo é justamente propiciar a aplicação em massa, através da substituição do caso isolado concreto, por um esquema ou padrão. O modo de pensar, impropriamente chamado tipificante, não coloca o fato isolado real sob o critério amplo e abstrato da norma, mas sob um outro padrão – clichê de fatos – previamente construído e que corresponde a uma redução da abstração da norma a um caso concreto mais próximo. Esse padrão é uma abstração bem mais próxima da concretude do fato isolado do que a abstração normativa.

Em segundo lugar, com esse modo de pensar, bloqueia-se o fenômeno da interpretação, por meio de conhecimentos definitivamente armazenados e estagnados, estancam-se as possibilidades de atendimento às peculiaridades do caso isolado, mesmo quando sejam juridicamente relevantes, substituindo-se os critérios abstratos da norma e a diversidade do fato individual por um padrão redutor, numa igualação plena de vários casos distintos. (DERZI, 2007, p. 332)

Dessa forma, aplicam-se presunções ou ficções de forma a eliminar as peculiaridades de cada caso concreto, evitando que a Administração precise se dedicar a avaliar cada fato e quantificá-lo conforme o encargo que lhe foi conferido pela lei.

Segundo Heleno Torres, a presunção deve conter três elementos, quais sejam, situação base, situação presumida e nexos lógico existente entre ambos. A saber:

A situação de base é aquele fato que permite ao órgão de decisão considerar como ‘certa’ a realização de outro fato (situação presumida), ambos vinculados pelo nexó lógico que os une em relação de verossimilhança, que é exigido também como garantia da segurança jurídica e interdição da arbitrariedade. Sem uma demonstração clara da necessidade de usar do princípio da igualdade de armas e da presença de tal nexó lógico, nenhuma presunção pode ser legitimamente aceita. (TORRES, 2003, p. 398)

A presunção, portanto, assume papel essencial na formação das obrigações tributárias, através da simplificação da regra de incidência; ou no procedimento, atuando como meio de prova ou motivação. Frise-se que o procedimento é previsto no ordenamento por norma geral que vincula a conduta da autoridade fiscal. Em seu estrito cumprimento, deve ser aplicada a norma procedimental e material, preenchendo todos os seus aspectos, para introduzir a norma individual.

Verifica-se a utilização de presunções tanto no antecedente quanto no consequente da norma jurídica tributária. A depender da posição ocupada pela presunção, poderá referir-se: (i) quando no antecedente, ao próprio fato impositivo, que será presumido seja no seu aspecto material, espacial, temporal ou pessoal; (ii) no consequente, referindo-se ao sujeito passivo ou à quantificação do tributo a pagar; ou (iii) como simples meio de prova em substituição à verdade material exigida da Administração, quando essa substituição for permitida, como ocorre no arbitramento.

Sob o ponto de vista normativo, distinguindo a norma introdutora e a norma introduzida, imprescindível a lição de Florence Cronemberger Haret:

Vale a lembrança de que todas as normas entram aos pares no direito. Haverá sempre proposição introdutora, de um lado, e a outra introduzida, de outro. Em termos proposicionais, sistematizemos da seguinte forma:

Norma introdutora (meio de prova):

(A) Dada a enunciação da regra jurídica pela autoridade competente, mediante procedimento previsto em lei;

(C) Deve ser o ingresso da “norma introduzida” no direito.

Norma introduzida (prova):

(A) Dada a ocorrência das condições (‘X’), (‘Y’) e (‘Z’) enumeradas na hipótese (abstrata) antecedente da norma;

(C) Deve-ser a constituição do fato jurídico (‘F’). (HARET, 2010, p. 82)

Sobre a função das normas que introduzem no ordenamento as presunções, disserta a autora:

Na construção do fato jurídico tributário, provas e presunções, em sua totalidade, funcionam no universo jurídico como formas ou técnicas de

constituição do fato jurídico. Contudo, havemos de convir que algumas presunções assumem regimes jurídicos diferentes das provas, razão pela qual distinguem-se umas das outras. Todas são normas, reforçamos, mas com força ou função diversas. Uma fará irromper tipo factual abstrato, prescrito em lei na forma de conteúdo hipotético geral. Outras atuarão como norma introduzida de sentido deôntico incompleto, constituindo o fato em seu conseqüente. Algumas ainda cumprirão o papel de norma introdutora – geral e concreta – inserindo a norma constitutiva do fato em seu conseqüente. Nas primeiras, teremos verdadeiras hipóteses, lá se encontrando as presunções ditas legais ou de conteúdo hipotético. Na segunda forma, obteremos proposições que funcionam como provas (ou conteúdo de provas), constituindo de *per si* o fato juridicamente relevante e que dá ensejo a um prescriptor. Nas terceiras, é que se acham as presunções como meios de prova, de onde faremos a correlação necessária com as presunções exaradas pelos aplicadores do direito, também conhecidas como do tipo humana ou *hominis*. Portanto, pode-se concluir, de acordo com nossas premissas, que meios de prova são somente as presunções realizadas pelo aplicador do direito, inserindo, no procedimento ou processo administrativo e judiciário, as provas constitutivas do fato mediante linguagem competente. (HARET, 2010, p. 83)

Conclui-se que as presunções, em geral, não exercem a função de meio de prova no procedimento de lançamento. Pelo contrário. São regras que, por meio das presunções legais, absolutas ou relativas, substituem e dispensam a produção de provas materiais e, com isso, reduzem a complexidade do procedimento de lançamento.

Sobre a efetiva utilização prática da presunção, disserta Heleno Torres:

O uso das presunções como técnica probatória, em matéria tributária, tem, portanto, justificativa na seguinte constatação: (i) os fatos que originam obrigações tributárias e que devem ser objeto de prova dificilmente são de conhecimento direto da Administração; (ii) as pessoas que participaram efetivamente do ato têm melhores condições para produção das provas necessárias – inversão do ônus da prova; (iii) os deveres instrumentais ou formais são ótimos mecanismos para vincular os contribuintes ao atendimento das exigências tributárias, mediante declarações etc.; (iv) a praticidade dos mecanismos de arrecadação e pagamento dos tributos, bem como a prevenção à incidência em faltas para as quais sejam previstas medidas sancionadoras, são desejadas pelo contribuinte, que aceita o ônus da presunção pelas vantagens que esta lhe oferece. (TORRES, 2003, p. 398)

As constatações de Torres são identificadas em cada uma das modalidades do procedimento de lançamento.

5.4.1 Da praticabilidade no lançamento de ofício originário

Embora se caracterize o lançamento de ofício, também chamado direto, pela dispensa da colaboração do sujeito passivo no procedimento, nem sempre a materialidade do tributo é facilmente verificada.

Muitas vezes não se trata de materialidade complexa ou impossível de ser constatada, mas simplesmente onerosa para a Administração. No caso dos tributos sujeitos a lançamento direto, como no caso dos impostos, o IPTU e o IPVA, os aspectos da obrigação tributária são bastante simples. Bastaria, para que se individualizasse a norma, que se realizasse a inspeção e avaliação de cada imóvel e de cada veículo, apurando-se o valor venal. Simples, porém onerosa.

Nesses casos, percebe-se, não se trata de presumir a ocorrência do fato imponible, mas da base de cálculo. A propriedade, aspecto material no caso dos dois tributos tomados como exemplos, é facilmente comprovada pela Administração, bastando-lhe consulta aos próprios cadastros. O esforço de fiscalização se dirige à base de cálculo, qual seja, o valor venal. A base de cálculo é, por definição, a mensuração do aspecto material da hipótese. Para atender à capacidade contributiva deve refletir, conforme a verdade material, a riqueza tributada.

Vale trazer a definição da base de cálculo dos impostos, conforme a doutrina de Eduardo Maneira, já tratando da presunção:

A base de cálculo dos tributos não-vinculados (impostos) é apurável por um critério de pertinência entre o aspecto material e da hipótese de incidência e a base de cálculo, cumprindo esta o papel de quantificação do tributo, confirmação ou infirmação da espécie e de graduação da capacidade contributiva. A base de cálculo dos tributos não vinculados pode ainda ser real (o que é a regra) ou presumida (exceção). (MANEIRA, 2002, p. 176)

A base de cálculo deve, ainda, ser analisada em abstrato e em concreto. Como defende Alberto Xavier (2002, p. 39), a base de cálculo em abstrato diz respeito à definição de seu conceito através da lei. Por força do princípio da legalidade, é matéria de competência privativa do Poder Legislativo. Analisada em concreto, trata da determinação de seu conteúdo por ato da Administração.

Como já sustentado no decorrer desse trabalho, a legalidade é mitigada em benefício da praticabilidade. A base de cálculo, dessa forma, deixou de ser definida exclusivamente pela lei, passando a sofrer intervenção de atos normativos do Executivo. Os impostos eleitos como exemplos são próprios para a demonstração.

O IPVA não mereceu grande detalhamento da Constituição e carece de normas gerais editadas por lei complementar. Dessa forma, dispõem os Estados de competência legislativa plena. Como instituído pelo Estado de Minas Gerais, em relação à base de

cálculo, optou-se pela praticabilidade. É o que se depreende do texto da Lei Estadual nº 14.937/03:

Art. 7º A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo.

§ 1º Tratando-se de veículo novo, a base de cálculo é o valor constante no documento fiscal referente à transmissão da propriedade ao consumidor.

§ 2º Tratando-se de veículo usado, para os efeitos de obtenção do valor venal de que trata o caput, será observado:

I - em relação a veículo rodoviário ou ferroviário, o valor divulgado pela Secretaria de Estado de Fazenda, com base nos preços médios praticados no mercado, pesquisados em publicações especializadas e, subsidiariamente, na rede revendedora, observando-se espécie, marca, modelo, potência, capacidade máxima de tração e carga, ano de fabricação e tipo de combustível utilizado;

Destaque-se o tratamento dispensado aos veículos usados, cujo valor venal é obtido com base em preços médios, conforme pesquisa em publicações especializadas. Utiliza-se de presunções generalizantes em detrimento do dever de aferir a verdade material referente a cada veículo emplacado no Estado.

Sobre a praticabilidade aplicada ao IPVA escreve Misabel Derzi:

Duas ou mais pessoas podem possuir carros usados de mesma marca, modelo, ano e capacidade, embora cada um deles alcance preço bastante distinto no mercado. O estado de conservação, os acessórios existentes e o desgaste da máquina são fatores que atuam decisivamente, reduzindo ou aumentando o valor venal do veículo. Embora a lei disponha que o valor venal é a base de cálculo do tributo, as diferenças decorrentes desses fatores são ignoradas, havendo igualação de cada veículo isolado a um modelo normatizado, idealizado, de valor fixo e idêntico, estabelecido em ato administrativo. A imposição fiscal passa a incidir sobre o valor que se presume (*iures et iure*), segundo pauta estabelecida pelo Poder Executivo e não sobre o valor real do veículo ou aquele que, de fato, alcança no mercado. (DERZI, 2007, p. 334)

Dessa forma, elimina-se a necessidade de fiscalização e avaliação de cada veículo, como seria dever da Fiscalização em se tratando de busca da verdade material, tornando o procedimento de lançamento menos oneroso para o Estado. Trata-se de mitigação da verdade material em nome da praticabilidade.

Verifica-se, entretanto, na legislação mineira, que a presunção não é absoluta, mas relativa. O Regulamento do IPVA mineiro, introduzido pelo Decreto nº 43.709/03, em seu art. 20¹², prevê a possibilidade de pedido de revisão do valor presumido, cumpridos

¹² Art. 20. O contribuinte poderá apresentar pedido de revisão em caso de discordância do valor da base de cálculo apurada nos termos do § 2º do art. 16 no prazo de 15 (quinze) dias úteis contado da data da publicação das tabelas a que se refere o inciso I do art. 27.

[...]

os requisitos ali determinados. É curioso que mesmo a revisão segue a praticabilidade, visto que não se admite a avaliação em concreto, ou seja, do próprio veículo e suas condições. Admite-se apenas a contestação de tabelas de preços médios através de outras publicações especializadas.

A praticabilidade como técnica de apuração também se verifica no caso do IPTU, que se utiliza do mecanismo da Planta Genérica de Valores (PGV). Com efeito, substitui-se o valor venal individual de cada imóvel por valores médios, padronizados conforme localização, acabamento e idade da construção.

Calcula-se o tributo por meio de operação aritmética, multiplicando-se a área do imóvel pelos valores tabelados conforme as variáveis acima listadas. A Administração, alegando o estado de necessidade, se furta ao dever de individualizar diretamente a norma, avaliando cada imóvel para lhe atribuir o valor venal.

Ainda que se descumpra o dever de fiscalização e a justiça tributária individual, o Supremo Tribunal Federal determinou que a presunção referente à plantas genéricas de valores respeitasse o princípio da legalidade, exigindo que a majoração dos valores atribuídos ao metro quadrado fossem fixados por lei. Atendendo à praticabilidade, permitiu a atualização monetária desses mesmos valores por decreto municipal. É o que consta do acórdão do AI nº 572965 MG (DJ 23/03/2006), de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence:

Agravo de instrumento de decisão que inadmitiu RE, a, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que julgou inconstitucional, para fins de cobrança de IPTU, a atualização do valor venal de imóvel através de decreto municipal, quando excedidos os índices de correção monetária. Alega o RE, em síntese, violação do artigo 150, I, da Constituição Federal. Decido. Lê-se do acórdão recorrido - f. 184: "... a modificação da base de cálculo, que redunde na consequente majoração do imposto, com aplicação de percentual superior aos índices inflacionários, é matéria privativa de lei, no seu aspecto formal. E lei alguma foi editada pelo Município para alterar a base de cálculo do imposto pago pelo impetrante. Esta alteração na base de cálculo decorreu de edição de um decreto, o de nº 10.447, de 29 de dezembro de 2000, em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria..." O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência deste Tribunal. Somente mediante lei em sentido formal, é permitida a atualização da base de cálculo do IPTU em valores que excedam aos índices inflacionários anuais de correção monetária. Nesse sentido, v.g., RE 234.605, 08.08.2000, 1ª T, Ilmar; AI 415.020-AgR, 22.11.2005, 2ª T, Velloso; AI 346.226-AgR, 03.09.2002, 1ª T, Ellen; e AI 506.109-AgR, 23.11.2004, 1ª T, Eros. Na linha dos precedentes, nego provimento ao agravo. Brasília, 24 de fevereiro de 2006. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE - Relator

§ 3º - O pedido será deferido somente se houver diferença de mais de 10% (dez por cento) entre o valor da base de cálculo publicado na tabela a que se refere o inciso I do art. 27 deste Regulamento e o valor médio comprovado nos termos deste artigo.

Vale dizer que, no caso do IPTU, trata-se de presunção relativa, sendo facultado ao sujeito passivo, discordando do lançamento, impugná-lo em âmbito administrativo ou judicial.

Como já defendido, a praticabilidade será mais ou menos eficiente, no sentido de tornar simples a execução da norma e evitar a formação de litígio, quando, ao presumir a base de cálculo, beneficiar, ou ao menos não prejudicar, o sujeito passivo. Já que a técnica é empregada com finalidade pragmática de economia dos recursos da Administração, deve também beneficiar economicamente o contribuinte. Desse forma não haverá impugnação e a finalidade da técnica será alcançada. Deve ser respeitado o princípio da capacidade contributiva.

5.4.2 Da praticabilidade no lançamento por declaração

O lançamento por declaração ou misto é empregado nos casos dos tributos que dependem de colaboração do sujeito passivo, que tem o dever de comunicar ao Fisco a ocorrência da conduta prevista na hipótese da norma jurídica tributária, bem como as informações de fato necessárias para que o ato de lançamento seja praticado.

A modalidade está prevista no art. 147, do CTN, que dispõe que “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

A própria imposição do dever de declarar os elementos necessários para a determinação do tributo é técnica de praticabilidade. Caso o declarante informe corretamente os fatos, a Administração terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento, racionalizando a aplicação de seus recursos.

Na lição de Regina Helena Costa (2007, p. 194), o crescente fenômeno da imposição de deveres ao contribuinte, visando à adequada satisfação de suas obrigações tributárias, transferindo funções que originariamente caberiam ao Estado, recebem o nome de ‘privatização da gestão tributária’.

Vale frisar que a simples prestação de informações sobre fatos, tarefa atribuída ao sujeito passivo, não é ato de lançamento. Mesmo que da declaração constem todas as operações e os valores envolvidos, inclusive o cálculo do montante do tributo, só haverá

lançamento quando a autoridade, à vista das informações declaradas, praticar o ato administrativo de lançamento, que se tornará eficaz com a notificação do contribuinte.

Importante destacar que no caso do lançamento por declaração não há antecipação do pagamento, ou seja, só há presunção de liquidez, certeza e exigibilidade após a notificação do sujeito passivo do lançamento praticado pela Administração. O pagamento é, portanto, posterior à notificação.

A delegação dos deveres de informação e valoração dos fatos aos contribuintes, exemplo de redução da complexidade do procedimento através da confiança, poderia resultar em evasão dos tributos, caso exercida sem o devido controle.

Tomando por exemplo o ITBI, percebe-se que a praticabilidade está presente também no controle e valoração das informações constantes das declarações. Fazendo referência à Lei Municipal nº 5.492/88, que instituiu o imposto no Município de Belo Horizonte, a base de cálculo será o valor venal. Reserva-se, entretanto, o Fisco, a determinar a base de cálculo pelo valor do cadastro imobiliário ou pelo valor declarado, aquele que for maior. Cumpre transcrever o dispositivo:

Art. 5º - A base de cálculo do imposto é o valor dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos, no momento da transmissão ou cessão.

§ 1º - O valor será determinado pela administração tributária, através de avaliação com base nos elementos constantes do Cadastro Imobiliário ou o valor declarado pelo sujeito passivo, se este for maior.

§ 2º - O sujeito passivo fica obrigado a apresentar ao órgão fazendário declaração acerca dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos, na forma e prazo regulamentares.

§ 3º - Na avaliação serão considerados, dentre outros, os seguintes elementos, quanto ao imóvel:

I - Zoneamento urbano.

II - Características da região.

III - Características do terreno.

IV - Características da construção.

V - Valores aferidos no mercado imobiliário.

VI - Outros dados informativos tecnicamente reconhecidos.

Declarado o valor da operação, a Administração compara ao valor constante de seus cadastros. Havendo discrepância entre os valores, adota o valor constante do cadastro ou mesmo realiza a fiscalização *in loco*. De qualquer forma, reduz os recursos dedicados à fiscalização.

A efetividade da técnica de praticabilidade está, novamente, na qualidade da planta genérica de valores, que deverá espelhar o real valor de mercado, evitando

impugnações ao respeitar a capacidade contributiva. O valor presumido não deve ser superior ao valor venal conforme a verdade material.

Por se tratar de presunção relativa, ou seja, que admite prova em contrário, o respeito à capacidade contributiva ditará o índice de litígios gerados pela utilização da presunção. Sua boa utilização garantirá a eficiência da técnica de praticabilidade.

5.4.3 Da praticabilidade no lançamento por homologação

O chamado lançamento por homologação é evidente caso de privatização da gestão tributária. Transfere-se ao sujeito passivo o dever de individualizar a norma, ou seja, valorar os fatos, aplicar a legislação e calcular o tributo. Toda a atividade de liquidação deve ser informada à Administração através do cumprimento de obrigações acessórias. O pagamento é realizado, independente de manifestação prévia do Fisco, ou seja, antes do lançamento.

Frise-se que essas obrigações acessórias não se confundem com o ato de lançamento, privativo da autoridade administrativa, segundo art. 142 do CTN. É o que defende Alberto Xavier:

A elaboração dos referidos documentos (as “declarações-liquidações” que se refere a doutrina espanhola), de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação neles do imposto correspondente ao valor da transação, constitui, porém, não a forma de um ato jurídico de aplicação da norma tributária material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização ou controle da legalidade dos pagamentos efetuados. Trata-se aí de uma atividade de registro em documentos próprios (faturas e livros), de natureza análoga à dos lançamentos na escrita dos comerciantes, que a lei só em apertados casos permite corrigir, de modo a evitar fraudes e desvios à função probatória ou de controle dos aludidos documentos. (XAVIER, 2005, p. 83)

A sistemática é positivada no art. 150 do CTN, que, no *caput*, determina que “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

A modalidade recebe críticas severas na doutrina, em especial de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN, embora sofisticada, é, sem dúvida, engenhosa. Importa compreendê-la em toda sua extensão, principalmente na dimensão do pragmático. (COELHO, 2012, p. 757)

Coelho (2005, p. 760) critica, ainda, a corrente doutrinária que defende a homologação tácita. Aduz que a tese somente serve como justificativa para o dogma de que o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário. Sintetiza seu pensamento defendendo que, na verdade, o pagamento só se torna eficaz cinco anos após sua realização, quando preclui o direito de revisão do Fisco.

Ao final, Coelho e Xavier compartilham a mesma conclusão, como abaixo de expõe:

Tenha-se desde logo a presente figura do lançamento por homologação, existente na esmagadora maioria dos tributos modernos, nestes não é necessária a prática de um ato administrativo de lançamento antes do pagamento do tributo, de tal modo que a relação tributária se constitui e extingue independentemente desse ato jurídico. Aqui é evidente que a eficácia constitutiva da obrigação resulta, por si só, do fato tributário. (XAVIER, 2005, 380)

Ao deixar de realizar o lançamento, opta por apenas controlar os fatos geradores e exercer seu direito de lançar eventual tributo suplementar caso discorde do pagamento efetuado.

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 liquidação transferida para o contribuinte, aceitando o risco de seu descumprimento pontual.

Regina Helena Costa afirma que o lançamento por homologação é técnica de praticabilidade e deve ser estimulada. Seu emprego se deve ao crescimento da população e, conseqüentemente, de contribuintes e de fatos imponíveis. Seus pontos positivos e negativos são enumerados pela autora:

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)

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.

Como já discutido, 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.

Além da praticabilidade já introduzida pela privatização da gestão tributária, busca a Administração simplificar ainda mais seus atos de controle, concentrando-se em fatos cada vez mais restritos. Demonstrar-se-á a aplicação da técnica pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica apurado pelo lucro presumido e pela substituição tributária progressiva do ICMS.

5.5 Da praticabilidade no Imposto De Renda Das Pessoas Jurídicas – Lucro Presumido

O Imposto de Renda tem sua base de cálculo definida no art. 44, do CTN, como “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

A redução da complexidade da apuração do Imposto de Renda da pessoa jurídica, além da sujeição ao lançamento por homologação, é facultada às empresas que, conforme legislação atual, no ano calendário anterior, obtiveram receita bruta inferior a R\$ 78.000.000,00, conforme art. 13, da Lei nº 9.718/98, com redação dada pela Lei nº 12.814/13:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12

(doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

A técnica de praticabilidade exclui, portanto, os grandes contribuintes, responsáveis pela maior parte da arrecadação da União, obrigando-os à apuração pelo regime do lucro real. Permite-se que a Administração concentre seus recursos na fiscalização daqueles que têm grandes somas a recolher, reduzindo a complexidade do controle dos demais.

Àqueles que obtiveram receita inferior ao limite estabelecido, é facultada a adesão ao regime do lucro presumido. A sistemática cria uma base de cálculo substitutiva, permitindo que o lucro seja calculado pela aplicação de percentuais prefixados em abstrato pela legislação. Trata-se dos

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
- e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Diante da opção pelo regime do lucro presumido, distingue-se o fato jurídico lucro, considerado como antecedente da norma jurídica tributária, obtido por presunção estabelecida por lei, do fato contábil lucro, que deve ser apurado pela empresa para constar de suas demonstrações de resultado e patrimoniais.

A técnica de praticabilidade limita a apuração do tributo a apenas uma variável, qual seja, a receita. Elimina-se a necessidade de controle de todos os custos, despesas, exclusões e adições previstos na legislação comercial e específicas do Imposto de Renda como apurado pelo lucro real.

A simplificação tem reflexos tanto para a Administração quanto para o contribuinte. Sendo o imposto sujeito ao lançamento por homologação, cabe ao contribuinte liquidar o valor do tributo devido conforme a legislação e pagar antecipadamente. As declarações apresentadas no regime do lucro presumido serão sensivelmente mais simples, impondo menos dispêndios ao empresário para o cumprimento de suas obrigações acessórias.

No que tange à Administração, a presunção não lhe dispensa da busca da verdade material em relação aos fatores que deve controlar. Sendo assim, a fiscalização e colheita de provas destinadas a controlar e, eventualmente, rever o pagamento realizado pelo

contribuinte optante pelo lucro presumido, é consideravelmente mais simples e menos dispendioso.

A eficiência na arrecadação, como já exposto, está no efetivo controle exercido com o custo mais baixo. Não basta arrecadar, deve-se arrecadar da forma mais econômica possível.

Trata-se de presunção absoluta, ou seja, que não admite prove em contrário. Tratando-se o tributo de obrigação *ex lege* cujo fato gerador encontra-se previsto na Constituição, a instituição de presunção nesse sentido só pode se legitimar se for benéfica ao contribuinte e, ao mesmo tempo, facultativa. Nesse sentido ensina Haret:

Contudo, pondere-se que a existência da presunção irrevogável ou constitutiva de regime jurídico diferenciado, ao mesmo tempo em que existe, é imprescindível e apresenta-se como ponto de partida da própria instituição para manter integral sua validade no sistema, que ela tenha seu contraponto no necessário caráter opcional de adesão para o sujeito passivo nesses regimes jurídicos. A opção é justamente aquilo que confere legitimidade à presunção irrevogável e ao regime especial. Sem ela, a imposição dessas normas presuntivas seria inadmissível num sistema jurídico que pretende sejam preservados direitos e garantias individuais como propriedade, segurança jurídica, igualdade, capacidade contributiva, etc. (HARET, 2010, p. 330)

Para a autora, a opção pelo regime jurídico do lucro presumido implica renúncia ou impedimento de discussão da ocorrência do fato jurídico e das bases de cálculo previstas em lei. É o tipo presuntivo irrevogável ou constitutivo de regime jurídico diferenciado, conforme acima conceituado.

Note-se que aspecto material e base de cálculo se fundem para determinar a ocorrência do fato imponível, sendo ambos fruto do exercício da faculdade do contribuinte de optar pela presunção.

A sistemática do lucro presumido é sintetizada perfeitamente por Haret, sob a ótica da praticabilidade:

Atuando no critério material, em seu complemento, o lucro presumido é regime jurídico especial criado por intermédio de um conjunto de presunções que o sustentam. Feita a opção pelo regime do lucro presumido, o fato jurídico lucro, que não se confunde com o fato contábil lucro, é obtido por presunção estabelecida hipoteticamente em lei. A renda tributada não é toda aquela auferida pela empresa, mas tão somente aquela obtida por percentuais fixos, conforme o disposto no art. 15 da Lei 9.249/95, não sendo permitida dedução de qualquer espécie (art. 42 do Decreto-lei 5.844/43) à diferença do lucro real. Ademais, não é possível contestar esse valor com a apresentação do lucro apurado pela escritura fiscal no final do ano. A opção pelo regime jurídico implica renúncia, ou melhor, impedimento de discussão do fato jurídico e das bases de cálculo previamente estabelecidas em lei. Estamos diante do tipo

presuntivo irrevogável ou constitutivo de regime jurídico diferenciado. (HARET, 2010, p. 627)

5.6 Da praticabilidade no ICMS – Substituição tributária progressiva

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 tributária¹³; e (ii) a presunção da base de cálculo¹⁴.

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”.

¹³ Art. 6o Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2o A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

¹⁴ Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Quanto à determinação da responsabilidade tributária, nos termos dos arts. 121¹⁵ e 128¹⁶ 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 substituição tributária para a frente, não se está criando por ficção fato gerador novo. Simplesmente se antecipa a obrigação decorrente de um fato gerador que, presume-se, irá ocorrer tal qual autorizou a Constituição, definiu a lei complementar e instituiu a lei ordinária. Caso o fato gerador presumido não ocorra, o valor antecipado deve ser imediatamente devolvido sob pena de enriquecimento ilícito. (MANEIRA, 2002, p. 228)

Dessa forma, a presunção é relativa em relação à ocorrência do fato gerador, que, caso não ocorra, autoriza a restituição do valor pago conforme a presunção.

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:

¹⁵ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹⁶ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

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. Como já destacado, trata-se do que Clèmerson Merlin Clève (2011, p. 50) qualifica como sociedade técnica.

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.

Dessa forma, mantendo o lançamento por homologação, através da substituição tributária e das presunções dela decorrentes, a Administração restringe 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 base de cálculo determinada pela aplicação da MVA é considerada definitiva, criando-se uma presunção absoluta. Sendo definitiva, inútil seria produzir prova em

contrário, coroadando-se a praticabilidade em detrimento dos princípios da legalidade e, com mais ênfase, da capacidade contributiva.

A técnica, ainda que utilizando presunção definitiva e imposta aos contribuintes como obrigatória, foi considerada constitucional em controle concentrado, mesmo quando a base de cálculo real for inferior à realmente praticada. Nesse sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 1851-AL, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão (DJ 08/05/2002):

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (Grifamos)

Conforme o julgado, a praticabilidade é elemento essencial da substituição tributária, não fazendo qualquer sentido sua utilização, se não para cumprir essa finalidade. Dessa forma, obrigar o Fisco a restituir o imposto pago a maior, seria reduzir a zero a simplificação pretendida.

Porém, a praticabilidade, enquanto técnica, não pode se sobrepor aos princípios que regem a tributação, especialmente a capacidade contributiva.

Para Eduardo Maneira a decisão tomada em sede de controle concentrado de constitucionalidade é compreensível, mas suas razões não prevaleceriam diante de provas que demonstrassem, em concreto, o desrespeito à capacidade contributiva. A ver:

Em sede de ADIN seria, em tese, possível admitir que os critérios estabelecidos em lei para se chegar ao valor da base de cálculo sejam razoáveis e proporcionais ao conteúdo econômico do fato gerador. Se a lei se utiliza, por exemplo, de tabela de preços ao consumidor final sugerida pelo fabricante, seria difícil para o Tribunal, em tese, julgar inconstitucional o critério legal adotado. Aliás, as presunções no plano abstrato são sempre absolutas, somente no caso concreto é que se diferenciam entre absolutas e relativas, posto que as últimas admitem prova em contrário.

Outra coisa seria, em sede de recurso extraordinário, havendo farta prova de que a base de cálculo presumida encontra-se distanciada da realidade, o STF considerar, assim mesmo, definitiva a presunção somente para preservar o mecanismo da substituição. (MANEIRA, 2002, p. 215)

Vale ressaltar que está em trâmite no Supremo Tribunal Federal Recurso Extraordinário de nº RE 593849 MG, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, cuja repercussão geral foi reconhecida. Será apreciado em conjunto com a ADI 2.675/PE, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, e ADI 2.777/SP, do Ministro Cezar Peluso, que tratam da mesma matéria e cujo julgamento já foi iniciado pelo plenário.

Espera-se que, comprovado o recolhimento do tributo a maior, a praticabilidade seja subjugada à capacidade contributiva, restabelecendo a relação entre aspecto material e base de cálculo, fato que configuraria a tributação por ficção jurídica, vedada quando utilizada em prejuízo do contribuinte.

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.

Sobre as consequências do reconhecimento da presunção definitiva em relação à base de cálculo, conclui Eduardo Maneira:

Primeiramente, toda a consistência lógica da estrutura da norma tributária se desmonta, a partir do momento em que se permite um descolamento entre o

aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo. É que, se a base de cálculo presumida pode ser definitiva e ao mesmo tempo diferente, distante, desconectada da dimensão econômica do aspecto material do fato impositivo, descaracterizada está toda a relação de pertinência que deveria existir entre hipótese e consequência, entre fato impositivo e base de cálculo.

[..]

A definitividade da base de cálculo é antes de tudo injusta, por submeter uma categoria de contribuintes – aqueles que integram a substituição tributária para a frente – a um regime que permite ou que cristaliza uma base de cálculo confiscatória, posto que desarrazoada, em nome em nome da praticidade. Ora, não pode haver praticidade injusta. A praticidade só se legitima se for instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos, a fim de se evitar evasão fiscal, jamais como instrumento de perpetuação de irrealidades confiscatórias. (MANEIRA, 2002, p. 223)

Além do efeito confiscatório e da destruição da lógica existente entre o aspecto material da hipótese da norma tributária e a base de cálculo, o tributo perderá sua neutralidade enquanto imposto não cumulativo. O substituto será lesado em seu direito de repassar ao consumidor final o ônus financeiro, tornando o ICMS imposto direto, suportado pelo próprio 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.

No mesmo sentido entende Eduardo Maneira (2002, p. 219), que afirma a “base de cálculo presumida somente poderá ser definitiva, nos casos em que for comprovadamente inferior à base de cálculo real. Isto é, base de cálculo definitiva como forma de presunção absoluta no direito tributário só é aceitável se deliberadamente for favorável ao contribuinte”.

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 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.

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.

Frise-se que, ainda que a presunção seja relativa, o fato de se reduzir o número de contribuintes substitutos fiscalizados somente àqueles que impugnarem a cobrança a

maior, já configuraria praticabilidade, visto que seu universo seria sensivelmente reduzido.

Mais uma vez, afirma-se que a efetividade da técnica de praticabilidade reside no respeito à capacidade contributiva, que deverá ser observada ao se estabelecer as presunções. Caso as presunções não prejudiquem o contribuinte, serão evitadas as impugnações, garantindo-se a eficiência da técnica de praticabilidade.

5.7 Do lançamento de ofício substitutivo e praticabilidade

Como ensina Regina Helena Costa (2014, p. 215), existem duas modalidades de lançamento de ofício: o originário, para os tributos cujo procedimento de lançamento dispensa a colaboração do sujeito passivo e do qual já se tratou, e o substitutivo.

Os casos de lançamentos de ofício substitutivos referem-se às hipóteses previstas no art. 149¹⁷ do CTN, excluindo-se o inciso I. Embora parte da doutrina classifique esses casos como revisão do lançamento, também procedida de ofício, na maioria das vezes, sua função é suprir o descumprimento por parte do sujeito passivo de um dever legal de colaboração, como nos tributos aos quais se aplica o lançamento por declaração e homologação.

Não haveria, portanto, lançamento anterior para ser revisto. Em virtude da omissão do sujeito passivo, que deixa de cumprir seu dever, caberá à Administração cumprir o procedimento de lançamento, produzindo as provas necessárias para instruir o consequente ato de lançamento.

¹⁷ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
I - quando a lei assim o determine;
II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Para Alberto Xavier (2005, p. 253), o lançamento de ofício ocorrerá por ato primário, quando não há lançamento anterior; e por ato secundário, quando importa no reexercício do dever administrativo de lançar.

Há casos de revisão, como se pode observar nos incisos VIII, “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”; e IX, “quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial”. Nesses casos, trata-se de atos secundários. É o reexercício do dever de lançar, alterando-se lançamento anterior.

Os lançamentos de ofício substitutivos são realizados mediante notificação de lançamento ou auto de infração. Além da fundamentação normalmente exigida em qualquer lançamento, devem se reportar à razão pela qual está sendo utilizada aquela modalidade, especificando o erro, a omissão, a falsidade ou qualquer das demais causas de sua utilização. Não cumprido esse requisito deverão ser anulados por vício de motivação.

Ainda que conste a aplicação da penalidade no rol das atividades inerentes ao lançamento, conforme art. 142 do CTN, cumpre salientar que o lançamento e o auto de infração não se confundem. É fato, porém, que são frequentemente praticados por intermédio do mesmo instrumento. Nesse sentido disserta Marcus Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López:

O ato administrativo do lançamento é o que constitui o crédito tributário, aplicando a norma legal ao caso concreto, segundo as condutas previstas no artigo 142 do CTN. Se, contudo, no exame das informações contábeis e fiscais do contribuinte o agente fiscal detectar infração a dispositivo previsto na legislação tributária, o meio para se constituir o crédito tributário é o auto de infração que inclui a aplicação da sanção prevista pelo descumprimento do dever jurídico. Na verdade, o auto de infração tem sempre como pressuposto a existência de uma sanção à prática de ato ilícito, o que não ocorre no lançamento. Assim, ao lavrar o Auto de Infração, a autoridade fiscal está constituindo o crédito tributário que deixou de ser pago pelo contribuinte e também proferindo o ato de aplicação da penalidade pecuniária. (NEDER; LOPEZ, 2010, p. 185)

Sob o ponto de vista normativo, Paulo de Barros Carvalho explicita a divergência:

Aquilo que permite distinguir a norma sancionatória, em presença da regra tributária, é precisamente o exame do suposto. Naquela, sancionatória, temos um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever estabelecido no consequente de norma tributária. Neste, um fato lícito, em que

não encontraremos a violação de qualquer preceito, simplesmente uma alteração no mundo social a que o direito atribui valoração positiva.

[...]

Faz-se necessário advertir que a única diferença perceptível, em termos analíticos, se dá no antecedente da estrutura normativa, porquanto, no conseqüente, tudo se processa da mesma maneira, servindo-se o autor da regra, inclusive, de alíquota e de base de cálculo para determinar o valor da multa (20% do valor do imposto não recolhido). Optando, porém, por sanção de caráter não pecuniário, a prestação ficará semelhante a um dever instrumental ou formal. Entretanto, é óbvio que o regime a que se submete a relação jurídica do tributo está longe de ser o mesmo dos vínculos sancionatórios. Esta sorte de reflexão, todavia, é ulterior ao instante em que identificamos a figura. Somente após associarmos a relação jurídica patrimonial ao antecedente normativo, que qualifica um fato como delituoso, é que nos será dado pensar no regime jurídico a ser atribuído ao vínculo. (CARVALHO, 2012, p. 373)

A utilização do auto de infração como instrumento para o lançamento está positivada no art. 9º, do Decreto nº 70.235/72, que determina que “A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

Como se infere do dispositivo, o lançamento, veiculado pelo auto de infração deverá estar instruído com todas as provas necessárias para a comprovação, não só do suposto ato ilícito, mas também de todos os elementos da norma jurídica tributária para a exigência do tributo, já que é este o conteúdo do lançamento. Notificado o sujeito passivo do lançamento, não há mais oportunidade para produção de provas. É o que propõem Neder e López:

O artigo 9º do PAF, ao estabelecer que o auto de infração e a notificação de lançamento devem estar instruídos com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, explicita a necessidade de demonstração dos pressupostos com base nos quais o ato foi emanado. Deste modo, a lei define o momento processual adequado para a apresentação das provas coletadas no curso da ação fiscal. Não cabe à autoridade fiscal, após a interposição da impugnação pelo contribuinte, suprir deficiências probatórias do lançamento com a apresentação de novos elementos. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 185)

Na sistemática adotada pelo CTN, o lançamento será eficaz quando notificado o sujeito passivo.

Trata-se a notificação de requisito essencial, sob pena de, à sua falta, reconhecer a existência de atos administrativos secretos, que surtiriam efeitos independentemente da ciência do sujeito passivo, impossibilitando sua defesa.

A necessidade de ser o contribuinte regularmente notificado, sendo este o ponto em que será considerado pronto e eficaz, decorre da impossibilidade de sua livre alteração por parte da Administração, posteriormente à ciência do sujeito passivo. É o CTN determina expressamente em seu art. 145:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I - impugnação do sujeito passivo;
II - recurso de ofício;
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

A notificação do lançamento é ato administrativo de intercâmbio procedimental que lhe imprime eficácia ao dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade.

A necessidade da notificação regular como pressuposto de eficácia do lançamento, é defendida por James Marins:

As normas legais de incidência tributária são gerais e abstratas e reclamam e reclamam a individualização de seu destinatário e a concreção de sua incidência para que surtam os efeitos fiscais almejados. O lançamento tributário representa a individualização e concreção da norma tributária geral e abstrata, mas somente surte efeitos formalizadores após a notificação do devedor. A eficácia do lançamento (ou mesmo do ato impositivo sancionatório) decorre da notificação ao contribuinte, nos termos do art 145 do CTN, que representa o modo através do qual o Estado expressa formalmente sua pretensão (tributária ou sancionatória) em face do cidadão, oportunizando-lhe deduzir, com efeito suspensivo, sua impugnação aos termos da pretensão fiscal e dando início ao processo de julgamento (art. 145, inciso I e art. 151, inc. III). (MARINS, 2014, p. 203)

No mesmo sentido disserta Sacha Calmon Navarro Coelho:

Questão importante é saber quando o lançamento está pronto. Estará pronto desde o momento em que é praticado pelo agente administrativo competente e será eficaz uma vez comunicado ao contribuinte através de qualquer ato administrativo de intercâmbio procedimental, como, v.g., uma notificação fiscal de lançamento ou um auto de infração (esses nomes variam, o importante é o conteúdo do lançamento). (COELHO, 2012, p. 744)

O ato administrativo de lançamento é, pois, veículo introdutor da norma individual e concreta no sistema do direito positivo. Sua recepção ocorre no dia em que a notificação é recebida por quem de direito.

Como determina o art. 145 do CTN, feita a notificação, o lançamento somente poderá ser alterado em virtude de uma impugnação do próprio sujeito passivo, ou por uma revisão de uma autoridade superior.

Devidamente produzidas as provas necessárias, deverá o auto de infração cumprir os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Cumpre enumerar os requisitos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:
I - a qualificação do autuado;
II - o local, a data e a hora da lavratura;
III - a descrição do fato;
IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Não é necessário grande esforço para identificar nos requisitos os aspectos da norma jurídica tributária, conteúdo do ato de lançamento. Trata-se de identificar a sujeição passiva e liquidar o tributo devido e o valor das penalidades, que também constituirão obrigação principal, a teor do art. 113, §1º¹⁸, do CTN.

Merece maior atenção o inciso III, que importa na descrição pormenorizada do fato. Com efeito, no chamado Relatório Fiscal, devem ser demonstrados os motivos de fato e de direito que determinaram a autuação. Todas as alegações devem ser fundadas nas provas produzidas durante o procedimento de lançamento, deixando clara a interpretação do fiscal sobre os dispositivos legais aplicáveis e a metodologia utilizada para quantificação do tributo e da penalidade.

Trata-se efetivamente da descrição da norma jurídica tributária individual e concreta, em todos os seus aspectos, abrangendo não só a norma primária (de conduta), como também a secundária (de sanção).

Para Alberto Xavier (2005, p. 182), “a fundamentação deve abranger a demonstração dos pressupostos de fato que os legitimam bem como as razões probatórias ou outras que conduziram a que tais atos fossem praticados da maneira que o foram”.

¹⁸ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

O dever de motivação é corroborado pelo que determina o art. 50 da Lei nº 9.784/99 – Lei Geral do Processo Administrativo, que afirma, em seu parágrafo 1º, que “A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato”.

Diante da expressa previsão da necessidade da motivação do ato administrativo como requisito essencial, sua falta consiste em vício de forma, acarretando sua nulidade. Deve-se atentar que não se refere simplesmente à absoluta falta de motivação. Também é viciado o ato que, apesar de motivado, não o faz de forma clara e precisa.

A motivação é condição para que o cidadão possa ter garantido seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Nesse sentido, forte nas consequências da motivação do ato administrativo, disserta Humberto Ávila:

Com efeito, a exigência de seriedade é meio para atingir um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico, baseado na sua cognoscibilidade: o dever da Administração de adotar comportamentos sérios, no sentido de fundamentados e justificados, permite que o cidadão tenha acesso aos atos administrativos e às condições de compreender a sua motivação, podendo, com isso, organizar-se e prever as suas próprias atividades; ainda, o dever da Administração de adotar comportamentos leais, no sentido de criadores de um ambiente de confiabilidade recíproca entre o Estado e o cidadão, permite que este último possa agir sem ser surpreendido no exercício da sua liberdade. (ÁVILA, 2011, p. 229)

Feitas essas considerações sobre a importância da motivação do ato, bem como seu conteúdo e nexos lógicos com as provas produzidas no procedimento de lançamento, passa-se à aplicação da praticabilidade.

Como demonstrado, a praticabilidade, sempre enquanto técnica legislativa, cumprindo ou não o princípio da legalidade, como já abordado e, portanto, desconsiderando-se essa discussão nesse ponto, integra a norma jurídica tributária, seja no antecedente ou no consequente da norma.

Considerando-se a norma tributária como conteúdo do lançamento, a produção dos elementos de prova durante o procedimento, bem como a motivação do ato com a demonstração de seus pressupostos, sofrem grande redução de complexidade, especialmente pela utilização de presunções.

Não se exige que a Administração produza as provas que levem à verdade material além da regra criada segundo a técnica de praticabilidade. Pela presunção, a produção da

prova se limita à chamada situação de base, que leva à situação presumida, através do nexó lógico, conforme denominação de Heleno Torres, já citada nesse estudo.

Dessa forma, a título de exemplo, se determinada operação está sujeita à regra de crédito presumido de ICMS, basta ao Estado provar o valor das saídas, pouco importando os créditos decorrentes das entradas para a apuração do tributo devido. Se há omissão em declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica sujeita à sistemática do lucro presumido, basta que a Receita Federal do Brasil comprove as receitas, sendo irrelevantes as despesas que, conforme o lucro real seriam dedutíveis.

O dever de fiscalização e necessidade de provar a verdade material persistem e devem ser cumpridas pela Administração, sendo dever jurídico que lhe incumbe. Porém, essa verdade só se refere à situação de base, já que a conclusão se dará pela aplicação do nexó lógico que conduz à situação presumida. Frise-se que as presunções são criadas para atender à Administração, em virtude do seu estado de necessidade administrativo.

O direito positivo prevê, inclusive, a possibilidade de arbitramento, conforme art. 148 do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O arbitramento é, na visão de Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 752), remédio que viabiliza o lançamento, quando descumprido o dever de colaboração do sujeito passivo, acarretando a inexistência ou imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos. Não é aplicável quando o contribuinte mantenha escrita e documentação, mesmo falha ou imperfeita, porém retificável.

O arbitramento utiliza prova subsidiária, em substituição às informações prestadas pelo sujeito passivo ou terceiros quando imprestáveis ou na sua ausência. A utilização das provas indiretas é detalhada por Alberto Xavier:

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova, em qualquer caso, são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista em lei: só que num caso a

verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Em qualquer caso, está-se sempre perante o mesmo objetivo: a busca da verdade material, variando apenas os métodos probatórios predominantemente utilizados pela Administração fiscal, métodos esses que exprimem, afinal, as dificuldades e limitação que a natureza do caso concreto suscita à fixação da verdade. (XAVIER, 2005, p. 144)

Em virtude da desconfiança, conforme teoria de Shapiro, depositada no Poder Executivo em sua função administrativa, não se pode conceder ao Fisco a possibilidade discricionária de utilização do arbitramento.

A técnica será empregada em hipóteses específicas, que deverão ser comprovadas e descritas na motivação do ato de lançamento, sob pena de nulidade. Da mesma forma, os critérios de arbitramento são vinculados, já que não cabe ao aplicador a decisão sobre os elementos da norma jurídica tributária.

Tomando por exemplo o Imposto de Renda, em consonância com a cobrança do tributo por atividade vinculada, são expressamente previstas as hipóteses de arbitramento, conforme art. 47, da Lei nº 8.981/95. A saber:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o [Decreto-Lei nº 2.397, de 1987](#), não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no [§ 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958](#);

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o [§2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e [§ 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#).

Assim como as hipóteses em que a técnica pode ser empregada, também se determina os critérios de arbitramento, como a base de cálculo, especificada no art. 16 da Lei nº 9.249/95:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

O tributo continua sendo liquidado de maneira obrigatória e vinculada, mesmo que se utilizando de prova substitutiva. O arbitramento só se justifica na medida em que a busca da verdade material se torna impossível. Não basta a simples alegação de dificuldade ou onerosidade da produção da prova.

Mesmo que o lançamento de ofício utilize validamente o arbitramento, a presunção é relativa. Como expressamente determina o texto do art. 148 do CTN, a presunção admite prova em contrário, posterior ao lançamento, em âmbito administrativo ou judicial. Assim, comprovando-se a possibilidade de busca da verdade material, esta deve prevalecer.

Pelo exposto, havendo lançamento de ofício substitutivo de tributo cuja norma preveja a liquidação através de técnicas de praticabilidade, persiste o dever de fiscalização e busca da verdade material, enquanto não se tratar de prova impossível. Deve-se cumprir o dever de exposição clara e precisa, especificando os motivos de fato e de direito que ensejaram o lançamento de ofício, limitando-se essa motivação aos aspectos definidos na norma.

5.8 Conclusão parcial – papel do executivo na execução do direito – função administrativa

No que tange à execução do Direito, foi abordado o papel do Poder Executivo, no exercício de sua função administrativa. Essa função tem por objeto a produção de normas individuais e concretas, consubstanciadas em atos administrativos.

Para o Direito Tributário, interessa o ato administrativo de lançamento, bem como o procedimento de lançamento, constituído pelo conjunto de atos encadeados para cumprimento do dever de fiscalização e produção das provas, essenciais para a formação

do conteúdo da norma individual e concreta, conforme teoria de Paulo de Barros Carvalho (2012a, p. 224).

O ato de lançamento, como ato administrativo, é dotado de imperatividade, presunção de legalidade, mas não de autoexecutoriedade. Por se tratar de relação de cunho patrimonial, depende da interação das funções administrativa e jurisdicional do Estado. A função jurisdicional, nesse caso, exercida pelo Poder Judiciário.

A Administração está sujeita à legalidade. Seus atos são vinculados e obrigatórios. Não é papel do aplicador final da norma a interpretação ampliativa ou restritiva do texto legal. Suas decisões são objetivas, conforme determinadas pela lei e pelos atos normativos do Executivo, no exercício da função normativa.

Essa restrição é providencial para reduzir a complexidade dos atos da Administração, que deve simplesmente estabelecer o nexo entre os fatos comprovados e a norma posta, sem juízo de valor. Da mesma forma, é proteção destinada aos sujeitos passivos, que sabem o que esperar da aplicação da norma e podem pleitear a correção quando identificada a inconformidade. Garante-se, ainda, a aplicação uniforme da norma por qualquer agente, prevenindo-se o tratamento divergente de contribuintes em situação idêntica.

As técnicas de praticabilidade visam à simplificação e eficiência do ato e do procedimento de lançamento, como aplicação da lei em massa. A eficiência está relacionada ao nível da arrecadação, mas também ao custo dos procedimentos destinados a viabilizá-la.

O encargo da fiscalização dos elementos criados pela lei para apuração do tributo, em geral, são complexos e sua operacionalização muito dispendiosa. Através das técnicas de praticabilidade, em especial presunções e ficções, a complexidade é reduzida pela limitação dos elementos que devem ser controlados.

O dever de busca da verdade material persiste em relação à situação de base. Partindo dessa informação, através de nexo lógico, chega-se à situação presumida. A produção da prova no procedimento de lançamento tem sua complexidade reduzida.

Através da desconfiança, como fator redutor de complexidade, restringe-se a informação necessária para o lançamento, empregando-se nessa fiscalização os recursos de que dispõe a Administração, permitindo maior controle e menor custo.

As técnicas de praticabilidade são observadas em todas as modalidades de procedimento de lançamento, sendo que o lançamento por homologação, como privatização da gestão tributária, é praticabilidade por si só.

A praticabilidade deve ser limitada pelos princípios constitucionais, considerados como limitações ao poder de tributar. Simplificam tanto a atividade fiscalizadora da Administração como o cumprimento das obrigações acessórias pelo sujeito passivo, visto que se restringe a quantidade e complexidade das informações exigidas.

É sabido que há mitigação dos princípios, em especial da legalidade, como já demonstrado. A capacidade contributiva, entretanto, é fator decisivo, visto que determinará a eficiência da praticabilidade como redutora de complexidade.

Em análise pragmática, as técnicas de praticabilidade, em especial as presunções, que não poderão ser absolutas, se legitimam por serem benéficas para o sujeito passivo. Não podem apenas se dedicar a viabilizar a aplicação da norma pela Administração, agravando a situação do contribuinte.

As presunções devem sempre ser relativas, admitindo prova em contrário ou, ao menos, ser facultativas, permitindo que o sujeito passivo opte pela apuração conforme a verdade material.

Caso seja prejudicado pela apuração do tributo através da presunção, o sujeito passivo deve impugnar a exigência e demonstrar que está sendo tributado em nível superior ao que determina a verdade material. Gerando litígios, perde-se a eficiência que se buscava alcançar por meio da praticabilidade.

6 DO CONTROLE POLÍTICO – FUNÇÃO JURISDICIONAL DO PODER EXECUTIVO – FASE CRÍTICA

O controle político se instaurou, como parâmetro, pela tripartição de poderes. Parte do princípio de que exigindo-se a interação entre os detentores de poder, evita-se seu abuso. Admite-se atualmente a repartição de funções, que devem ser exercidas em sua plenitude, independentemente de pertencerem a um determinado Poder, em especial para o controle político.

As diferentes funções podem ser exercidas no interior de um dos Poderes, com destaque, como vem sendo discutido, para o Poder Executivo. Além das funções política ou normativa, e da função administrativa, o Executivo desempenha também a função jurisdicional, como controle dos seus próprios atos.

Adota-se a denominação função jurisdicional em referência à doutrina de James Marins:

A premissa teórica da existência de um Poder Executivo atrofiado, limitado a funções de administração e execução, sem quaisquer funções de cunho jurisdicional, em verdade, representa concepção que discrepa da nossa realidade positiva, uma vez que a Constituição Federal de 1988 consagra expressamente o Processo Administrativo em seu art. 5º, inc. LV, ensejando à luz do sistema a possibilidade da existência de uma denominada *jurisdição administrativa*. (MARINS, 2014, p. 449)

Esse controle diz respeito essencialmente à seleção das normas que podem ser introduzidas no sistema jurídico. A seleção se dá pelo acoplamento estrutural entre o sistema político e o jurídico, de modo a exigir dos atos administrativos, que se pretendem veículos introdutores de normas individuais e concretas, o cumprimento dos requisitos postos no Direito.

Como ensina José dos Santos Carvalho Filho (2009, p. 893), denomina-se controle da Administração Pública “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder”.

Nas palavras de Loewenstein (1965, p. 50, tradução nossa), “Existem, ainda, técnicas autônomas de controle, que um dos Poderes pode exercer discricionariamente e independentemente dos outros Poderes”.¹⁹

¹⁹ There exist also autonomous control techniques which an individual power holder may exercise at his discretion and independently from the others.

No caso da função jurisdicional do Poder Executivo, não se está diante de um controle implementado discricionariamente pelo governo, mas de uma exigência constitucional, que impõe os parâmetros da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Cumpra ressaltar que o processo administrativo é garantia constitucional que decorre do direito de petição do cidadão em face do Estado. Sua efetivação exige processo administrativo, conforme o devido processo legal, dotado de ampla defesa e contraditório. É o que se pode inferir do texto do art. 5º da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

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;

O direito de petição é conceituado por Gilmar Ferreira Mendes (2012, p. 565) como reclamação dirigida à autoridade competente para que reveja ou eventualmente corrija determinada medida, bem como à autoridade superior com objetivo idêntico. Abrange, ainda, qualquer pedido ou reclamação relativa ao exercício ou à atuação do Poder Público. Refere-se tanto aos direitos individuais como à defesa de interesse coletivo.

Em complementação, Mendes (2012, p. 545) afirma que a ampla defesa não se resume ao direito de manifestação no processo. Assegura-se uma pretensão à tutela jurídica, chamada *Anspruch auf rechtliches Gehör* no direito alemão. Envolve, além do direito de manifestação e informação sobre o processo, o direito de ter seus argumentos contemplados pelo órgão julgador. O autor expõe de forma pormenorizada sua visão:

Daí afirmar-se, correntemente, que a pretensão à tutela jurídica, que corresponde exatamente à garantia consagrada no art. 5º, LV, da Constituição, contém os seguintes direitos:

- direito de informação (*Recht auf Information*), que obriga o órgão julgador a informar às partes os atos praticados no processo e sobre os elementos dele constantes;

- direito de manifestação (*Recht auf Äusserung*), que assegura a possibilidade de manifestação, oralmente ou por escrito, sobre os elementos fáticos e jurídicos constantes do processo;

- direito de ver seus argumentos considerados (*Recht auf Berücksichtigung*), que exige do julgador capacidade de apreensão e isenção de ânimo (*Aufnahmefähigkeit und Aufnahmebereitschaft*) para contemplar as razões apresentadas.

Sobre o direito de ver os seus argumentos contemplados pelo órgão julgador, que corresponde, obviamente, ao dever do juiz de a eles conferir atenção, pode-se afirmar que envolve não só o dever de tomar conhecimento, como também o de considerar, séria e detidamente, as razões apresentadas.

É da obrigação de considerar as razões apresentadas que também deriva o dever de fundamentar as decisões (art. 93, IX, da CF/88). (MENDES, 2012, p. 545)

Segundo Gilmar Ferreira Mendes, não haveria reserva legal expressa para a instituição do procedimento tendente a viabilizar o exercício do direito de petição. Afirma que “O legislador não está impedido, porém, de adotar medidas destinadas a conferir adequada aplicação ou de fixar normas de organização e procedimento destinadas a conferir maior efetividade a essa garantia” (MENDES, 2012, p. 567).

Há na Constituição, entretanto, previsão de competência legislativa genérica para criação de processo e procedimento. Tratam-se dos arts. 22, I²⁰, que dispõe sobre a competência privativa da União para legislar sobre matéria processual; e 24, XI²¹, que institui competência concorrente para tratar de procedimentos em matéria processual. Sobre o tema esclarece James Marins:

Compreende o Direito Processual a matéria relativa a processo enquanto amálgama das garantias fundamentais para a disciplina da solução pelo Estado dos conflitos de interesses, especialmente – em face seu relevo atribuído constitucionalmente – quando estiverem em foco os valores vida, liberdade e propriedade (art. 5º, incs. LIV e LV).

No âmbito do processo enquanto esfera de competência privativa da União estarão inseridas as normas de disciplina de garantias inerentes ao devido processo legal, especialmente em sua cláusula *procedural due process*, como, por exemplo, no terreno processual administrativo, os meios para exercício da ampla defesa, como contraditório, produção de provas, recebimento de impugnações e recursos, duplo grau de cognição da lide, modalidades e níveis de revisão hierárquica e etc.

Já a dicção dos procedimentos em matéria de processo, que expressa terreno de competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal, designa, modernamente, o conjunto de regras aptas a promover a aplicação das garantias processuais, ou, por outro modo de dizer, o procedimento cuida da forma ou da estrutura através da qual serão exercidas as garantias do processo. (MARINS, 2014, p. 105)

²⁰ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

²¹ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]

XI - procedimentos em matéria processual;

O processo administrativo, portanto, deve ser criado por lei, respeitadas garantias previstas na Constituição e sempre no sentido de concretizá-las e potencializá-las, sendo vedada a restrição dos direitos do cidadão.

Dessa forma, atualmente, o processo administrativo em âmbito federal é regido pela Lei nº 9.784/99, em respeito à competência legislativa outorgada à União pela Constituição.

Neder e López descrevem o objeto da referida lei:

Com a edição da Lei nº 9.784/99, retomou-se o caminho da sistematização do processo administrativo. Por via deste diploma federal, introduziram-se normas gerais para o processo administrativo, estabelecendo critérios processuais e direitos e deveres dos administrados. Esta lei buscou uniformizar as regras para a Administração direta e indireta federal, inclusive no que concerne aos Poderes Legislativo e Judiciário, no âmbito de suas atribuições administrativas, abrangendo desde matéria disciplinar até licitações e desapropriações. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 26)

Como já apontava Loewenstein (1965, p. 242), o exercício da função jurisdicional pelo Poder Executivo decorre do seu próprio protagonismo, que tomou para si a função normativa através das delegações para implementar e executar suas políticas. Diante da inimaginável quantidade de regras por ele editadas, em sua maioria técnicas, surge a necessidade de uma instância especializada para decidir as controvérsias daí originadas. Sobre o surgimento do processo administrativo disserta:

Além da função de criação de normas, a Administração assume cada vez mais, quer com base em autorização parlamentar explícita ou por necessidade implícita do processo administrativo, o direito de emitir decisões jurisdicionais ou quase-jurisdicionais de controvérsias administrativas em suas respectivas áreas de competência. (LOEWENSTEIN, 1965, p. 242, tradução nossa)²²

Trata-se do controle administrativo, que, segundo Carvalho Filho (2009, p. 892), não tem por pretensão estabilizar poderes políticos, mas controlar as instituições administrativas.

O controle dos próprios atos é dever do Poder Executivo, com vistas a cumprir sua obrigação de observância da legalidade. Trata-se, inclusive, de evitar que atos

²² In addition to the norm-creating function, the administrative agencies increasingly assumed, either on the basis of explicit parliamentary authorization or by implicit necessity of the administrative process, the right to issue judicial or quasi-judicial decisions of administrative controversies in their respective jurisdictional fields.

administrativos ilegais sejam expedidos, ensejando revisão pelo Judiciário. Sobre o dever do Executivo de realização da justiça dissertam 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)

A ligação entre os Poderes Executivo e Judiciário é intrínseca, especialmente por ser dever de ambos, cada um à sua maneira, aplicar o Direito. Tanto a função administrativa quanto a jurisdicional produzem normas individuais e concretas. Ambos devem buscar a verdade material e decidir pela subsunção do fato à norma.

A função jurisdicional, entretanto, concentra-se na solução de controvérsias. Para tanto, são ouvidas ambas as partes, analisadas as provas produzidas e interpretadas as normas, tudo conforme as regras processuais postas e com o qual concordam as partes. A decisão jurisdicional é a decisão de uma controvérsia.

Para Carvalho Filho (2013, p. 2), a noção de processo não se resume ao processo judicial. Esta é apenas uma de suas modalidades. O processo seria, em sentido genérico, o instrumento pelo qual se procede ao delineamento e à sequência de fatos, atos e atividades com vistas a ser alcançado determinado fim.

Há na doutrina, entretanto, divergência no que se refere à denominação a ser utilizada, variando entre processo e procedimento administrativo. Os doutrinadores que resistem à denominação de processo, o fazem por defender ser impossível existência de processo sem jurisdição.

Como expoente da divergência transcreve-se a posição de Flávio Couto Bernardes:

Apesar da lide existente, não se fala em processo, já que a decisão final não constitui atuação da jurisdição, pois a Administração Pública brasileira não tem competência para resolver de forma definitiva os litígios submetidos a sua apreciação. Aqui, constata-se a substancial diferença entre procedimento e processo, especialmente os efeitos decorrentes do provimento final, uma vez que nas situações em que se verifica o litígio, os princípios processuais aplicáveis são similares. (BERNARDES, 2006, p. 158)

Sobre a necessária distinção e a denominação a ser utilizada, conclui James Marins, referindo-se ao processo administrativo em matéria tributária:

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)

Neder e López (2010, p. 29) chegam à mesma conclusão, pela utilização do termo processo, fazendo a distinção com argumentos diferentes. Afirmam que a existência de um processo implica na aplicação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, inerentes ao devido processo legal. O procedimento se refere à fase inquisitorial destinada à formalização da pretensão estatal.

Independentemente da terminologia, todo processo se desenvolve através de uma série de atos organizados, ou seja, de um procedimento. Assim serão empregadas as expressões. Procedimento para tratar da sequência de atos e processo para o instituto como uma finalidade.

6.1 Do papel do processo na legitimação da decisão conforme a teoria dos sistemas

A existência de um processo que conduz a uma decisão é fator redutor de complexidade. Conforme Luhmann (1980, p. 39), os processos são sistemas sociais que desempenham a função de produzir uma decisão obrigatória.

Como sistema, o processo deve se diferenciar do ambiente, limitando o número de possibilidades e, com isso, reduzindo a sua complexidade interna. Acolhe-se no processo apenas os fatos, acontecimentos e expectativas que se considera relevantes. Através dessa redução é possível obter uma orientação inteligente e eficaz da ação.

Tratando-se o processo como um ambiente intelectual distinto, com regras e decisões próprias, as informações do meio ambiente não são automaticamente válidas no sistema. Somente serão reconhecidas aquelas que cumpram os requisitos necessários para o acoplamento.

A redução da complexidade é obtida pela criação de estruturas que orientam o comportamento das partes. Define-se o papel a ser desempenhado por cada integrante,

sejam as partes ou o julgador, e seleciona-se as comunicações admitidas, tornando o processo lógico e mais efetivo. Sobre as estruturas disserta Luhmann:

A estrutura de um sistema de procedimento é, primeiramente, delineada por normas jurídicas gerais, válidas para diversos procedimentos. Estas normas não constituem, porém, o procedimento propriamente dito e uma justificação por recurso a elas não constitui a legitimação pelo procedimento. Contudo, elas reduzem a tal ponto o número ilimitado de formas possíveis de comportamento, que se torna possível, sem incômodas discussões prévias sobre o sentido e finalidade duma reunião, por procedimentos individuais em movimento como sistema, definir a sua temática e os seus limites e tornar os participantes conscientes disso. Como sistemas corretos de ação, esses procedimentos ocupam então um lugar único no espaço e no tempo. Adquirem, assim, uma perspectiva que lhes é peculiar quanto ao seu ambiente e quanto ao seu próprio significado, manifestando-se numa conjuntura especial de acontecimentos, símbolos e representações e reconhecendo-se, como regra geral, com rapidez. (LUHMANN, 1980, p. 40)

Dessa forma, as regras processuais são normas gerais e prospectivas, que devem ser conhecidas e aprovadas democraticamente pelos membros da sociedade. Devem ser aplicadas à solução de todos os casos semelhantes, proporcionando segurança às partes quanto ao trâmite que conduzirá à decisão das controvérsias. Cuida-se do devido processo legal de que trata a Constituição Federal, aplicada aos processos judiciais e administrativos.

A importância da garantia do devido processo legal e seu papel como postulado para criação e execução da estrutura processual é reconhecida por Gilmar Ferreira Mendes:

É provável que a garantia do devido processo legal configure uma das mais amplas e relevantes garantias do direito constitucional, se considerarmos a sua aplicação nas relações de caráter processual e nas relações de caráter material (princípio da proporcionalidade/direito substantivo). Todavia, no âmbito das garantias do processo é que o devido processo legal assume uma amplitude inigualável e um significado ímpar como postulado que traduz uma série de garantias hoje devidamente especificadas e especializadas nas várias ordens jurídicas. Assim, cogita-se de devido processo legal quando se fala de (1) direito ao contraditório e à ampla defesa, de (2) direito ao juiz natural, de (3) direito a não ser processado e condenado com base em prova ilícita, de (4) direito a não ser preso senão por determinação da autoridade competente e na forma estabelecida pela ordem jurídica. (MENDES, 2012, p. 629)

Todas as garantias subjacentes ao devido processo legal têm por finalidade a produção de uma decisão legítima, determinando os requisitos necessários a serem implementados pela lei que cria o processo, sem os quais não se poderá obter a necessária pacificação da sociedade.

Humberto Ávila trata da importância da previsão expressa dos princípios, conferindo-lhes muito mais força interpretativa com o intuito de forçar o Poder Político a implementá-los em toda a sua plenitude:

Sem que o cidadão possa contraditar as alegações da outra parte e sem que ele possa se utilizar de todos e quaisquer meios para se defender, a rigor, não se pode falar em direito fundamental de defesa. Nessa linha, a CF/88 garantiu: "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" (art. 5º, LV). Nesse rol incluem-se o direito de apresentar manifestações e de produzir provas e de vê-las adequadamente consideradas pelo julgador. Bem por isso, também, a CF/88 já cuidou de tornar inadmissíveis no processo as provas obtidas por meios ilícitos (art. 5º, LVI). Nessa direção, o inciso II do art. 3º da Lei n. 9.784/99 garantiu ao administrado o direito de formular alegações e de apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente.

Veja-se que todos os requisitos até aqui analisados foram previstos em regras constitucionais. Embora todos eles pudessem ser reconstruídos como implicações do direito fundamental de petição, ou mesmo como implicações lógicas dos próprios direitos fundamentais, o fato é que, para não deixar qualquer dúvida, a CF/88 regrou esses requisitos de forma expressa. Ao fazê-lo, enrijeceu sua aplicação: essas garantias não podem ser objeto de afastamento mediante ponderação horizontal destinada a flexibilizá-las em razão de interesses variados, ainda que públicos. Novamente, a CF/88 optou por um sistema de previsibilidade.

Mas, para evitar que a previsão de algumas garantias, em vez de caráter exemplificativo, pudesse adquirir foros de taxatividade, a própria CF/88, como visto acima, garantiu que "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal" (art. 5º, LIV). Isso significa que todos os meios necessários à efetividade do direito de defesa devem ser garantidos, mesmo que não expressamente previstos pela Constituição. Assim, além das garantias do acesso ao Poder Judiciário, do direito de petição, do juiz natural e imparcial, da publicidade e da fundamentação dos atos processuais, a Constituição também garantiu todas as outras que, por implicação, apresentem-se concretamente necessárias à defesa, ainda que não abstratamente previstas. Para não deixar dúvida da exemplificatividade das garantias, muitas vezes confundida com taxatividade, a CF/88 previu diretamente o devido processo legal como matriz geradora de outras garantias não expressas. (ÁVILA, 2011, p. 584)

É importante frisar que, embora seja o enfoque do capítulo atual, a garantia do devido processo legal não se aplica somente aos litígios. Qualquer decisão da Administração Pública, tratando-se de ato vinculado ou não, deve respeitar os procedimentos previstos em lei. O devido processo legal é intimamente ligado ao princípio da legalidade, visto que seu cumprimento será obrigatório.

Sobre a aplicabilidade em âmbito administrativo leciona Carvalho Filho:

Em relação ao processo administrativo, o princípio do devido processo legal tem sentido claro: em todo o processo administrativo devem ser respeitadas as normas legais que o regulam. A regra, aliás, vale para todo e qualquer tipo de processo, e no caso do processo administrativo incide sempre, seja qual for o

objeto a que se destine. Embora se costume invocá-lo nos processos litigiosos, porque se assemelham aos processos judiciais, a verdade é que a exigência do postulado atinge até mesmo os processos não litigiosos, no sentido de que nestes também deve o Estado respeitar as normas que sobre eles incidam.

Aliás, a amplitude do princípio (embora a Constituição pareça tê-lo limitado um pouco) dá margem à interpretação de que tem ele estreita conexão com o princípio da legalidade, este de amplo espectro e reconhecidamente abrangente. Em ambos, o Estado deverá prostrar-se como servo da lei. (CARVALHO FILHO, 2009, p. 929)

A conexão entre legalidade e devido processo legal a que se refere Carvalho Filho se dá pelo respeito ao processo determinado por lei. Note-se ainda que a lei que cria o processo deve respeitar os princípios da ampla defesa, contraditório, prever garantias para que o julgador possa decidir com imparcialidade e independência, bem como assegurar a duração razoável do processo. Deve ser célere e seguro.

O respeito a essas garantias não implica em possibilidade ilimitada de manifestação. Antes pelo contrário. A seleção das comunicações admitidas no processo, determinando-se a sua forma, limitando-se sua matéria e estabelecendo-se prazos preclusivos, é essencial para que se obtenha o resultado pretendido, qual seja, a redução de complexidade e trâmite eficiente até a decisão.

Limita-se, ainda, o conhecimento do julgador àquilo que for regularmente inserido nos autos, na forma definida no procedimento. Nenhum argumento material alheio ao processo pode servir de motivação da decisão que o conclui. Somente assim se pode diferenciar o processo como sistema do ambiente. Somente assim haverá redução de complexidade.

Luhmann sintetiza com perfeição os instrumentos empregados no processo para redução de complexidade:

Por meio de regras de irrelevância, por meio de regras de admissão, aprovação de pessoas e introdução de temas, por meio de regras de tradução e definição daquilo que perturba ou até destrói o sistema e daquilo que se pode fazer para o evitar se circunscreve o processo e se leva o mesmo a despertar para uma certa autonomia, até que a decisão seja emitida. À medida que o processo se desenrola reduzem-se as possibilidades de atuação dos participantes. Cada um tem de tomar em consideração aquilo que já disse, ou se absteve de dizer. As declarações comprometem. As oportunidades desperdiçadas não voltam mais. Os protestos atrasados não são dignos de crédito. Só por meio de ardis especiais se pode voltar a abrir uma complexidade já reduzida, se pode conseguir uma nova segurança e se pode fazer que volte acontecer o que já aconteceu; agindo assim, geralmente, desperta-se a indignação dos outros participantes, sobretudo quando se tenta isto demasiado tarde. (LUHMANN, 1980, p. 42)

O processo deve proporcionar segurança a cada decisão, mesmo que interlocutória. Deve evitar o retrabalho. As questões decididas não podem voltar a ser alegadas. A complexidade vai sendo reduzida com o desenrolar do processo, por decisões que encerram controvérsias menores, tornando mais evidente o foco do litígio. A decisão se torna mais simples e tem maiores chances de ser acertada.

Como as regras processuais serão gerais e abstratas, aplicadas a todas as controvérsias que demandarem solução, poderão haver processos mais ou menos complexos, conforme o nível das informações que se fizerem necessárias. O procedimento poderá variar conforme a complexidade da demanda.

A cada participante caberá o desempenho de um determinado papel, que deverá ser executado sob pena de perda do direito de manifestação. Caberá às partes, nos termos do procedimento, produzir argumentos e provas, positivos ou negativos, que reforcem sua interpretação. O ônus de produzir as provas varia conforme o papel no procedimento, seja a parte autora ou ré.

O processo, entretanto, será presidido pelo julgador, que aplicará obrigatoriamente as regras processuais previamente postas. As regras processuais devem ser respeitadas, não havendo espaço para arbítrio. A incerteza sobre o mérito da decisão deve ser compensada pela certeza quanto ao procedimento. O impulso do processo será oficial, exigindo-se das partes que, querendo se manifestar, o façam na forma e prazo previstos no procedimento.

O impulso oficial aplica-se ao processo judicial cível, embora somente possa ser instaurado pelas partes. É o que se observa no art. 2º do Código de Processo Civil, que determina que “Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais”. Porém, uma vez instaurado, o processo será impulsionado de ofício, como determina o art. 262²³, do mesmo diploma legal.

Para o processo administrativo, conforme Lei nº 9.784/99, em seu art. 2º, adota-se o princípio da oficialidade, ao prever, no inciso XII, a “impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados”. A oficialidade é objeto da doutrina de Carvalho Filho:

O princípio da oficialidade foi acolhido pela Lei nº 9.784, de 29/1/1999, que, disciplinando o processo administrativo federal, consignou que as atividades de instrução com a finalidade de averiguar e comprovar os elementos necessários à decisão podem realizar-se de ofício ou mediante impulsão do

²³ Art. 262. O processo civil começa por iniciativa da parte, mas se desenvolve por impulso oficial.

órgão responsável pelo processo, independentemente, portanto, de haver interesse ou desinteresse das partes no processo. A adoção do princípio revela a possibilidade de desfecho mais rápido do processo, pois que não haverá dependência da iniciativa de terceiros. (CARVALHO FILHO, 2009, p. 930)

A possibilidade de atuação de ofício da Administração Pública está relacionada ao princípio da legalidade, que se traduz no dever de anular seus próprios atos quando viciados, mesmo que o argumento não tenha sido levantado pela parte. Essa possibilidade ou dever foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, que editou a Súmula nº 473, com o seguinte teor:

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.

O processo culmina em decisão proferida pelo julgador competente. Não se pretende pela decisão produzir o consenso. A sociedade deve, entretanto, acatar a decisão. É ponto essencial para a sua aceitação a devida fundamentação, expondo de forma clara as bases de direito e de fato que ensejaram a posição adotada.

A adoção do princípio da motivação no processo administrativo foi instrumentalizada pela exigência contida na Lei nº 9.784/99, em seu parágrafo 2º, bem como pelo previsto no inciso VII. Cumpre transcrever:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

A necessidade de fundamentação e sua importância decisiva para a segurança jurídica e aceitação pela sociedade é reconhecida pelo detalhamento que mereceu no art. 50 da mesma lei, que estabelece no seu parágrafo 1º, que “A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato”.

O processo tem por finalidade absorver o dissenso acerca do conteúdo, partindo do consenso sobre o procedimento. A observância das garantias constitucionais e sua efetiva concretização são essenciais para a legitimação.

Como exposto, o Estado não se sustenta exclusivamente pelo uso da força. Dessa forma, ainda que a decisão definitiva vincule as partes e possa ser executada, a legitimidade somente é obtida pela aceitação. Não se procura o consenso acerca da decisão, visto que em uma sociedade complexa não seria efetivamente atingido na prática. A pacificação social depende de processo que produza decisão clara e fundamentada nas regras vigentes, postas por decisão realmente democrática.

A legitimação pelo procedimento é conceituada por Luhmann (1980, p. 30) como “uma disposição generalizada para aceitar decisões de conteúdo ainda não definido, dentro de certos limites de tolerância”.

Partindo da noção de que o positivismo é o Direito posto por decisão, as regras processuais são o modo pelo qual a sociedade cria o seu próprio processo de legitimação. A legitimação se dá pelo respeito à democracia de forma geral. Desde a criação do direito material até a criação e aplicação do procedimento. Se materializa pela igualdade de possibilidades das partes obterem decisões aceitáveis, ainda que não consensuais.

Não se deve pensar que a legitimação decorre da simples observância do direito processual em um caso específico. Toda a estrutura do Estado deve ser legitimada por procedimento que implemente a democracia e assegure seu cumprimento. Por esse motivo, procurou-se explicitar o respeito à democracia na determinação, execução e controle político, sempre através do procedimento.

A democracia plenamente aplicada é objeto da doutrina de Bobbio:

Uma vez conquistado o direito à participação política, o cidadão das democracias mais avançadas percebeu que a esfera política está por sua vez incluída numa esfera muito mais ampla, a esfera da sociedade em seu conjunto, e que não existe decisão política que não esteja condicionada ou inclusive determinada por aquilo que acontece na sociedade civil. Portanto, uma coisa é a democratização da direção política, o que ocorreu com a instituição dos parlamentos, outra coisa é a democratização da sociedade.

"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)

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.

Os efeitos da legitimação pelo procedimento devem ser (i) a redução do nível de litígio pela criação, por procedimento democrático, de regras que reflitam a vontade da sociedade, não se desconhecendo sua complexidade; (ii) a execução dessas regras de forma congruente e democrática, evitando que a Administração dê causa ao litígio pelo descumprimento da lei; e (iii) havendo litígio, que a decisão seja coerente com o ordenamento, obtida através de processo dotado das garantias da ampla defesa e contraditório, corretamente executado (devido processo legal), devidamente fundamentada de forma clara e precisa, de modo que seja aceitável pela sociedade, ensejando seu cumprimento voluntário.

6.2 Do processo administrativo tributário brasileiro

Para tratar do processo administrativo, adota-se o processo federal, determinado principalmente pelo Decreto nº 70.235/72, considerando-se a pretensão de generalidade e abrangência nacional do estudo.

O processo administrativo tributário tem início com a impugnação do sujeito passivo, que inaugura a fase litigiosa. Esse é considerado o ponto em que se diferencia o procedimento e o processo administrativo. É o que ensina James Marins:

A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela Administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental. (MARINS, 2014, p. 142)

É sabido que a cobrança de tributos é responsável por grande parte dos litígios que movimentam o Poder Judiciário. Esse fato, que pode ser observado em diversos países,

serviu de inspiração para a criação do processo administrativo, com o objetivo de eliminar ou reduzir de forma eficaz o acúmulo de ações em todos os tribunais.

É de se considerar o fato de que a existência do processo administrativo tributário é anterior à Constituição atual. A necessidade de processo dessa natureza foi reconhecida pelo constituinte, que determinou expressamente a sua criação, com status de garantia do contribuinte.

Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martínez López descrevem o processo como controle de legalidade:

Com efeito, ante a iniciativa do cidadão de se insurgir contra ato ou decisão de órgãos da Administração, inicia-se processo administrativo de controle de legalidade, cuja finalidade é expressar a vontade da Administração. Caso declare sua concordância com o pleito do contribuinte, torna o ato administrativo ineficaz, evitando demandas judiciais desnecessárias. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 25)

O controle é realizado pelo próprio órgão, fundamentado no dever de autotutela da Administração Pública. A decisão desfavorável para o contribuinte pode ser revista pelo Poder Judiciário, em virtude da inafastabilidade da jurisdição, adotada em regime de universalidade pelo Direito brasileiro²⁴. O mesmo, entretanto, não ocorre para a Administração, contra quem a decisão final administrativa é definitiva.

Para Marciano Seabra de Godói o Estado não pode pleitear a invalidação de sua própria decisão perante o Judiciário. Assim conclui sobre a questão:

É equivocado aplicar automaticamente ao ato administrativo específico pelo qual o Estado em seu autocontrole de legalidade cancela ou anula o lançamento do crédito tributário a doutrina geral da extensão e significado do controle judicial dos atos administrativos. Se a pessoa jurídica de Direito público chegou à conclusão – por órgãos especializados e ao cabo de um processo regular previsto em lei – que não lhe assiste determinado direito creditório frente ao particular, essa mesma pessoa jurídica de direito público não pode buscar a invalidação judicial daquele reconhecimento que partiu de si mesma. Até porque admitir que o Judiciário conhecesse de ação dessa natureza implicaria admitir que o crédito tributário fosse constituído pelos juízes e tribunais, o que subverteria completamente a lógica de separação de Poderes. (GODÓI, 2005, p. 410)

²⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Vale frisar, corroborando o entendimento acima delineado, que o crédito tributário é considerado definitivamente constituído quando não houver qualquer recurso administrativo cabível. A partir desse momento poderá ser executado.

O processo tributário administrativo federal foi instaurado pelo Decreto nº 70.235/72. A criação por decreto resultou da delegação de competência para o Poder Executivo, através do Decreto-lei nº 822/69. O Decreto foi recepcionado com status de lei em razão da matéria.

Em que pese a edição da Lei nº 9.784/99, conhecida como Lei Geral do Processo Administrativo Federal, o processo administrativo tributário não foi alterado. A preservação se deve ao teor do seu art. 69, que dispõe que “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”. A lei é, portanto, aplicável ao processo tributário, em especial na definição dos princípios, bem como dos direitos e deveres dos administrados.

Adota-se a concepção lógica de James Marins (2014, p. 269) para demonstrar o *iter* do processo administrativo. Segundo o autor, divide-se em 4 etapas sucessivas: (i) instauração; (ii) preparação e instrução; (iii) julgamento; e (iv) recurso.

6.2.1 Fase de instauração

A Lei nº 9.784/99, dispondo sobre princípios que devem reger o processo administrativo em seu art. 2º²⁵, determina que serão adotadas formas simples, porém suficientes para propiciar a necessária segurança jurídica. O mesmo diploma, em seu art. 22²⁶, especifica as formalidades a serem seguidas, reduzindo-se as exigências ao mínimo necessário.

²⁵ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

²⁶ Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

§ 1º Os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e o local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável.

§ 2º Salvo imposição legal, o reconhecimento de firma somente será exigido quando houver dúvida de autenticidade.

Comando semelhante consta do Decreto nº 70.235/72, especificamente para o processo tributário administrativo, que em seu art. 2º determina que “Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas”. Prevê expressamente, ainda, a utilização do meio eletrônico, cada vez mais disseminado por todo país.

Sobre o formalismo exigido, José dos Santos Carvalho Filho o qualifica como moderado:

Não se desconhece que no direito público é fundamental o princípio da solenidade dos atos, mas as formas têm que ser vistas como meio para alcançar determinado fim. Portanto, insistimos em que se tem por criticável qualquer exagero formal por parte do administrador. Se a forma simples é bastante para resguardar os direitos do interessado, não há nenhuma razão de torná-la complexa. Cuida-se, pois, de conciliar a segurança dos indivíduos com a simplicidade das formas.

A conjugação dos incisos VIII e IX do dispositivo em foco denuncia que, embora não possa o administrador abdicar das formas essenciais, pode empregar formas singelas quando suficientes para propiciar a devida informação aos administrados. Pode afirmar-se, assim, que o legislador adotou o princípio do formalismo moderado. (CARVALHO FILHO, 2013, p. 73)

Vale ressaltar que a representação por advogado é facultativa. O interessado tem o direito de se defender sem auxílio técnico ou com auxílio de profissional da contabilidade, por exemplo, caso seja sua opção e se julgue capaz. Dessa forma, o formalismo exagerado chegaria a cercear o seu direito à ampla defesa.

A fase litigiosa do processo tributário administrativo tem início com a apresentação da impugnação, por escrito e acompanhada dos documentos que comprovem o direito do impugnante, conforme determina o art. 15²⁷, do Decreto nº 70.235/72.

O conteúdo mínimo da impugnação consta do art. 16²⁸. Destacam-se os requisitos de formalização, qualificação, exposição exaustiva dos motivos de fato e de direito,

§ 3o A autenticação de documentos exigidos em cópia poderá ser feita pelo órgão administrativo.

§ 4o O processo deverá ter suas páginas numeradas seqüencialmente e rubricadas.

²⁷ Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

²⁸ Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

juntada de prova documental e requerimento de produção de prova por diligências e perícias.

Como já destacado, a estrutura do processo tem por finalidade a redução de sua complexidade. Deve haver, portanto, prazos preclusivos, sob pena de se indeterminar a duração do processo, propondo-se questões a serem reexaminadas a todo momento.

A preclusão se opera, inclusive, quanto à matéria não impugnada, em vista do princípio da concentração, sem o qual não se pode delimitar a lide. Sem a manifestação do contribuinte acerca de determinada matéria, não há instauração do litígio. Essa é a posição de Neder e López:

O art. 16 do PAF estabelece, ainda, em seu inciso III, como requisito da peça impugnatória, a menção aos motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões e provas que o contribuinte possuir. Assim, se o contribuinte não questiona item por item da exigência fiscal, de forma direta e objetiva, corre o risco de ver sua pretensão indeferida por não estar instaurado o litígio. Impende observar que a matéria devolvida à instância julgadora é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória, ou seja, aquela em que está evidenciada, de maneira inequívoca, a reação do contribuinte ao lançamento. É preciso, portanto, demonstrar a intenção de impugnar. Não bastando contestar, de forma genérica, a autuação (negação geral) e pedir o cancelamento do lançamento. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 289)

Em que pese a necessidade de formação do litígio, com exposição clara e precisa dos motivos de fato e de direito que fundamentam a impugnação, os órgãos de julgamento têm invocado a súmula nº 473 do STF²⁹, para conhecer de ofício de eventual ilegalidade que possa atingir o lançamento.

A preclusão atinge, ainda, o direito/dever do impugnante de instruir a impugnação com os documentos que comprovem suas razões, bem como requerer a realização de diligências e perícias. A preclusão rígida é objeto da doutrina de James Marins:

Também tem caráter preclusivo a obrigação do contribuinte em apresentar os documentos no momento do oferecimento da impugnação, com exceção apenas aos casos em que haja comprovado motivo de força maior ou quando o documento refira-se a fato ou direito superveniente à impugnação ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos (parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72). Nessas hipóteses a juntada extemporânea

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

²⁹ SÚMULA 473: 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.

deverá ser requerida fundamentadamente à autoridade julgadora (parágrafo 5º do art. 16 do Decreto 70.235/72). (MARINS, 2014, p. 289)

Neder e López, entretanto, noticiam uma tendência da jurisprudência administrativa à relativização dessa preclusão, até por influência do previsto no art. 38³⁰, da Lei nº 9.784/99, ainda que não seja diretamente aplicável ao processo tributário administrativo. A saber:

Embora se reconheça que a criação de regras de preclusão probatória decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo administrativo e que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar à manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término. A tendência atual dos tribunais administrativos é de atenuar, via construções jurisprudenciais, os rigores desta norma, pois não se deve esquecer que o processo fiscal tem por finalidade primeira garantir a legalidade da apuração do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 305)

Adota-se a posição mais conservadora. O processo deve se diferenciar do ambiente, selecionando as comunicações que poderão ser inseridas e reconhecidas no sistema. O procedimento deve ser respeitado sob pena de ver anulada qualquer redução de complexidade. As provas devem ser produzidas e juntadas aos autos no momento da propositura da impugnação sob pena de preclusão.

As exceções são adequadamente tratadas no procedimento, como previsto nos parágrafos 4º, 5º e 6º³¹ do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, referindo-se às provas que não estariam disponíveis no momento próprio ou que se destinem contrapor fato posteriormente trazido aos autos.

³⁰ Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

³¹ Art. 16. [...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

As diligências e perícias que o julgador entender necessárias poderão ser determinadas de ofício, em respeito à busca da verdade material, que pretende o processo administrativo.

Deve-se reconhecer, entretanto, que apesar da verdade material dever ser perseguida, não se pode abrir mão dos ritos processuais destinados à redução de complexidade, sob pena de se tornar o processo ineficiente. É de se reconhecer que poderá haver lançamento injusto. É o que conclui Alberto Xavier:

O direito de exigir o tributo e o dever de o prestar constituem mera relação jurídica de direito substantivo, que não se altera pela circunstância de os atos de aplicação da lei fiscal serem exatos ou inexatos, justos ou injustos. O lançamento “injusto” que declarou erradamente a existência de um débito tributário quanto a certa pessoa, não a investe numa situação tributária de direito material. Torna-a destinatária de um comando ilegal, cujos efeitos terá de suportar em caso de preclusão dos meios processuais de defesa ao seu dispor. (XAVIER, 2005, p. 334)

Encerrando a fase de instauração, insta ponderar que há previsão no parágrafo 3º³² do art. 18, do Decreto, para que a exigência possa ser alterada para agravar a situação do contribuinte, mediante auto de infração ou notificação de lançamento complementar, devolvendo-se o prazo de impugnação ao contribuinte.

Com efeito, a expressão agravar não se resume à majoração da quantia exigida. Diz respeito também à alteração da fundamentação do lançamento que, em caso de vício, poderia anular o lançamento anterior.

É possível o aproveitamento do ato caso possa ser refeito sem vício, pela autoridade competente. Tratando-se de lançamento, somente poderá ser realizada pela autoridade fiscal, não cabendo aos órgãos de julgamento. O ato somente pode ser praticado dentro do prazo decadencial previsto no art. 173, regra geral, ou 150, parágrafo 4º, ambos do CTN, no caso de lançamento por homologação.

Sobre o tema concluem Neder e López:

Assim, a possibilidade de repetição do ato visa permitir o aproveitamento do ato inicial, tornando desnecessária a declaração de sua nulidade pela autoridade administrativa. Em princípio, o auto de infração complementar e seus anexos são parte integrante do auto de infração original, eis que não caracteriza uma

³² Art. 18. [...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

renovação do lançamento ou novo lançamento, mas um elemento integrativo e aditivo daquele. Excetuam-se apenas as situações em que o lançamento original é integralmente anulado pelo auto complementar, substituindo-o integralmente. Isto é possível em razão de uma norma geral (CTN, art. 149), ao conceder autorização para a Administração rever seus atos, outorgou implicitamente, por consequência lógica, a competência também para anulá-los. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 321)

A mesma posição é defendida por Alberto Xavier:

Não se trata, pois, de uma “renovação do lançamento” ou de um “novo lançamento”, mas sim de uma substituição parcial ou “modificação” (*Änderung*) do ato primário, pois a lei respeita a identidade do lançamento inicial, mantendo todos os seus efeitos, limitando-se a exigir que a Administração fiscal, pela prática de novo ato, titule juridicamente a diferença. Ao invés de o destruir e substituir, o novo ato “adiciona-se” ao primeiro como ato “integrativo”, concorrendo ambos para a definição da prestação legalmente devida. (XAVIER, 2005, p. 259)

Observe-se ainda que deve ser respeitado o contraditório e ampla defesa, devolvendo-se o prazo para impugnação ao sujeito passivo. Deve ser preservada a paridade de armas de que dispõem as partes, sendo essencial a produção de novas provas e requerimento das diligências que se entender necessárias.

6.2.2 Da fase de preparação e instrução

A preparação, conforme art. 24³³ do Decreto nº 70.235/72, incumbe à autoridade local. A atribuição da competência tem uma razão prática. A impugnação, em regra, é enviada para a repartição fazendária a que está circunscrito o contribuinte ou mesmo àquela que expediu a notificação do lançamento. Lá se encontram, portanto, os autos do procedimento que fundamentou o lançamento, onde serão anexados a impugnação e os documentos juntados nessa ocasião.

Ainda por razões práticas, há previsão no parágrafo único do mesmo artigo para que autoridade administrativa diversa seja encarregada da reparação no caso de utilização de meio eletrônico. A Administração poderia, assim, centralizar o preparo dos processos.

Segundo Neder e López (2010, p. 372) a autoridade preparadora deverá desempenhar as seguintes tarefas, conforme o Decreto nº 70.235/72: (i) expedir

³³ Art. 24. O preparo do processo compete à autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo.

Parágrafo único. Quando o ato for praticado por meio eletrônico, a administração tributária poderá atribuir o preparo do processo a unidade da administração tributária diversa da prevista no caput deste artigo.

notificação de lançamento³⁴; (ii) dar vista do processo ao interessado; (iii) informar sobre a reincidência³⁵; (iv) efetuar a cobrança amigável³⁶; (v) declarar a revelia e destinar os bens apreendidos na forma da legislação aplicável³⁷; (vi) providenciar a formação de autos apartados para proceder à cobrança da parte não litigiosa da exigência³⁸; (vii) encaminhar o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva³⁹; (viii) expedir notificações⁴⁰; (ix) recepcionar as impugnações⁴¹ e preparar o processo⁴²; (x) cientificar os contribuintes das decisões⁴³; (xi) recepcionar os pedidos de consulta e

³⁴ Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

[...]

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

³⁵ Art. 13. A autoridade preparadora determinará que seja informado, no processo, se o infrator é reincidente, conforme definição da lei específica, se essa circunstância não tiver sido declarada na formalização da exigência.

³⁶ Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

³⁷ Art. 21. [...]

§ 2º A autoridade preparadora, após a declaração de revelia e findo o prazo previsto no caput deste artigo, procederá, em relação às mercadorias e outros bens perdidos em razão de exigência não impugnada, na forma do art. 63.

³⁸ Art. 21. [...]

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

³⁹ Art. 21. [...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior aplicar-se-á aos casos em que o sujeito passivo não cumprir as condições estabelecidas para a concessão de moratória.

Art. 43. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.

§ 1º A quantia depositada para evitar a correção monetária do crédito tributário ou para liberar mercadorias será convertida em renda se o sujeito passivo não comprovar, no prazo legal, a propositura de ação judicial.

§ 2º Se o valor depositado não for suficiente para cobrir o crédito tributário, aplicar-se-á à cobrança do restante o disposto no caput deste artigo; se exceder o exigido, a autoridade promoverá a restituição da quantia excedente, na forma da legislação específica.

⁴⁰ Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

⁴¹ Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

⁴² Art. 24. O preparo do processo compete à autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo.

⁴³ Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

preparar os respectivos processos⁴⁴; (xii) organizar o processo⁴⁵; e (xiii) cientificar o contribuinte das decisões proferidas.

Além da preparação, deverá ser realizada a complementação da instrução do processo, com a apreciação da pertinência da produção das provas requeridas pelas partes. O órgão julgador poderá também determinar diligências de ofício.

Assim que toma conhecimento da lide, o órgão julgador deve realizar todas as medidas saneadoras necessárias. Deve decidir sobre a produção de provas. Entendendo que a instrução esteja completa deverá decidir. Caso entenda necessário, deferirá o pedido de produção de provas do contribuinte ou determinará a sua realização de ofício. Entende-se que a prova pericial é excepcional. Não seria direito subjetivo do contribuinte (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 315-317).

Deferidas as diligências ou a prova pericial, será designado servidor para cumprir esta tarefa, com a assistência do profissional indicado pelo contribuinte.

Poderá ser deferida a produção de provas documentais após a apresentação da impugnação, desde que comprovadas as condições impostas, quais sejam, impossibilidade de apresentação no momento da impugnação por motivo de força maior; se refira a fato superveniente; ou se destine a contrapor fato ou razão trazido aos autos posteriormente. As condições são previstas no Decreto nº 70.235/72, em seu art. 16, parágrafos 4º e 5º.

Completa a instrução o processo estará em termos para a fase de julgamento.

6.2.3 Do julgamento em 1ª instância

O julgamento em 1ª instância compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento. As delegacias são definidas pelo art. 25, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, como “órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal”.

A organização das Delegacias de Julgamento é determinada atualmente pela Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011. São órgãos colegiados, constituídos por 5 ou

⁴⁴ Art. 53. O preparo do processo compete ao órgão local da entidade encarregada da administração do tributo.

⁴⁵ Art. 22. O processo será organizado em ordem cronológica e terá suas folhas numeradas e rubricadas.

até 7 julgadores⁴⁶. Os julgadores devem ser ocupantes de cargo de auditor-fiscal⁴⁷, com mandato de 36 meses. As delegacias são presididas por um dos julgadores nomeado para o cargo. A competência para nomeação dos julgadores é do Secretário da Receita Federal do Brasil⁴⁸.

Registre-se que o fato de o controle dos atos ser exercido por membros da própria Administração Pública é motivo de grande preocupação quanto à isenção e imparcialidade dos julgamentos proferidos. Sobre o assunto manifestou-se Loewenstein:

Muitos órgãos administrativos exercem simultaneamente, e muitas vezes através dos mesmos agentes, a função normativa, administrativa e jurisdicional, uma situação que faria Montesquieu virar em sua sepultura e, além disso, parece competir seriamente com o monopólio jurisdicional dos tribunais. (LOEWENSTEIN, 1965, p. 242, tradução nossa)⁴⁹

O fenômeno descrito por Loewenstein pode ser perfeitamente observado no Direito brasileiro, em especial quando se trata do Direito Tributário. Com efeito, a Fazenda é foro das 3 funções, editando normas abstratas, bem como executando e julgando a aplicação as mesmas. Não raro, todas as funções são exercidas pelas mesmas pessoas.

Frise-se que, embora os membros das delegacias de julgamento sejam auditores-fiscais, devem cumprir seu papel dentro do sistema processual, sob pena de não se poder diferenciar o sistema do ambiente.

Sobre a separação dos papéis exercidos no ambiente e no sistema processual disserta Niklas Luhmann:

A preparação de papéis singulares no processo, concretizados em processos de comunicação específicos do sistema, dá origem a uma separação de papéis entre o processo jurídico e o seu ambiente, isto é, uma diferenciação entre o procedimento e a sociedade em relação ao plano dos papéis. (LUHMANN, 1980, p. 43)

⁴⁶ Art. 2º As DRJ são constituídas por Turmas Ordinárias e Especiais de julgamento, cada uma delas integrada por 5 (cinco) julgadores, podendo funcionar com até 7 (sete) julgadores, titulares ou pro tempore.

⁴⁷ Art. 3º O julgador deve ser ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), preferencialmente com experiência na área de tributação e julgamento ou habilitado em concurso público nessa área de especialização.

⁴⁸ Art. 2º. [...]

§ 4º A nomeação de Presidentes de Turmas e a designação de julgadores, titulares ou pro tempore, são de competência do Secretário da Receita Federal do Brasil.

⁴⁹ Many administrative bodies exercise simultaneously, and often through the same personnel, lawmaking, administrative, and judicial functions, a situation that would make Montesquieu turn in his grave and, in addition, appears to compete seriously with the judicial monopoly of the courts.

A citada portaria impõe aos julgadores o dever de exercer sua função de forma ética e imparcial. Deve ainda observar o devido processo legal, elemento essencial para a segurança do contribuinte e da Administração, motivo pelo qual é obrigatório⁵⁰.

A imparcialidade é garantida, ainda, pela previsão de hipóteses de impedimento de exercício da função de julgador em processos dos quais tenha participado da ação fiscal, praticado ato decisório ou proferido parecer no processo; seja parte seu cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o 3º (terceiro) grau; ou tenha interesse direto ou indireto na matéria⁵¹.

É também suspeito o julgador que tenha amizade íntima ou inimizade notória com o sujeito passivo ou com pessoa interessada no resultado do processo, ou com seus respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau.

É dever do próprio julgador se declarar suspeito ou impedido. Essas questões poderão também ser suscitadas pelos demais membros da turma e serão apreciadas pelo colegiado⁵².

O julgamento será proferido mediante decisão que contenha relatório resumido do processo, fundamentos legais e conclusão, como dispõe o art. 31 do Decreto nº 70.235/72. O decreto determina que a autoridade julgadora formará livre sua convicção na apreciação das provas, sendo-lhe lícito determinar de ofício diligências a serem realizadas.

Como já discutido, é essencial que o julgador motive sua decisão, expondo as razões de fato e de direito que o levaram a decidir daquela forma. Sobre o livre convencimento ensinam Neder e López:

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo seu convencimento pessoal, formar sua livre convicção sobre os elementos

⁵⁰ Art. 7º São deveres do julgador:

- I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, em especial quanto à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro;
- II - zelar pela dignidade da função, sendo-lhe vedado opinar publicamente a respeito de questão submetida a julgamento;
- III - observar o devido processo legal, zelando pela rápida solução do litígio;
- IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e
- V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

⁵¹ Art. 18. O julgador está impedido de deliberar nos processos em que:

- I - tenha participado da ação fiscal, praticado ato decisório ou proferido parecer no processo;
- II - sejam parte seu cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o 3º (terceiro) grau; ou
- III - tenha interesse direto ou indireto na matéria.

⁵² Art. 20. O impedimento ou a suspeição pode ser declarado pelo julgador ou suscitado por qualquer membro da Turma, cabendo ao arguído, nesse caso, pronunciar-se sobre a alegação, que, não sendo por ele reconhecida, é submetida à deliberação da Turma.

Parágrafo único. No caso de impedimento ou suspeição do relator, o processo é redistribuído a outro membro da Turma.

trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 426)

Embora à primeira vista sejam providas todas as condições para que os julgadores desempenhem seu papel dentro do processo, com a devida diferenciação entre o sistema e o ambiente, atuando com imparcialidade e segundo seu livre conhecimento, percebe-se que há politização do processo, viciando e deslegitimando o julgamento.

Dentre os deveres do julgador, previstos na Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, em seu art. 7º, inciso V, consta a obrigação de “observar o disposto no inciso III do art. 116⁵³ da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos”.

Trata-se da lei que institui o regime jurídico dos servidores públicos, que no referido dispositivo, impõe a observância das normas legais e regulamentares. Como afirmam Neder e López (2010, p. 427), o princípio do livre convencimento é mitigado, visto que os julgadores são comprometidos com os atos administrativos que interpretam a legislação tributária.

Hugo de Brito Machado Segundo (2010, p. 161) afirma que a mitigação do livre convencimento se deve à menor “imparcialidade orgânica” das delegacias. Embora se reconheça uma especialização funcional, com o exercício do papel de julgadores e não fiscalizadores, não receberam todas as prerrogativas necessárias para o julgamento isento. Mantém-se regime jurídico do fiscal, não se permitindo o livre convencimento.

A crítica à mitigação será realizada posteriormente.

6.2.4 Do julgamento em 2ª instância

⁵³ Art. 116. São deveres do servidor:

[...]

III - observar as normas legais e regulamentares;

O julgamento de recursos em 2ª instância cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, constituído por seções especializadas e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O CARF foi criado pelo art. 48, da lei nº 11.941/09⁵⁴, pela conversão do antigo Conselho de Contribuintes. O órgão, conforme o referido dispositivo, tem competência para “julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

O Decreto nº 70.235/72, em seu art. 25, inciso II, trata da composição do CARF, determinando que seja um órgão colegiado e paritário. Segundo a Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, que dispõe sobre o Regimento Interno do CARF - RICARF, formado por conselheiros escolhidos entre nomes constantes de lista tríplice apresentada pela Receita Federal do Brasil, dentre ocupantes da carreira de Auditor Fiscal, e de contribuintes, indicados pelas confederações e sindicatos⁵⁵.

É de se destacar que caso o representante indicado pelos contribuintes seja advogado deverá comprovar a licença do exercício da advocacia, como condição para sua posse⁵⁶.

Os conselheiros representantes da Fazenda Nacional atuarão em regime de dedicação integral ao CARF, deixando suas funções de auditor-fiscal.

A competência para instalar o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é do Ministro da Fazenda, bem como a de nomear seus conselheiros e seu presidente, este último dentre os representantes da Fazenda.

⁵⁴ Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

⁵⁵ Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os nomes constantes de lista tríplice encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais.

⁵⁶ Art. 29. [...]

§ 3º É condição para posse no mandato de conselheiro representante dos Contribuintes, no caso de advogado, a apresentação de documento que comprove a licença do exercício da advocacia, nos termos do inciso II do caput do art. 12 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994.

Ainda sobre a composição paritária, os presidentes do CARF, das Seções e das Câmaras serão sempre indicados dentre os representantes de Fazenda, enquanto os vice-presidentes serão escolhidos dentre os de contribuintes, a teor dos arts. 11 e 12 do RICARF. O Conselho Superior de Recursos Fiscais é composto pelos presidentes e vice-presidentes de cada turma, mantendo-se a paridade.

Destaca-se, ainda, a existência de previsão de impedimento e suspeição do conselheiro, seja da Fazenda ou do contribuinte, nos casos previstos nos arts. 42 a 44, do RICARF.

Como se pode perceber, toda a estrutura foi concebida para garantir a imparcialidade no exame dos recursos que serão julgados, efetivando-se, de forma democrática e participativa, a função jurisdicional.

Quanto ao livre convencimento, já conceituado e delimitado no item anterior, inclusive quanto ao dever de motivação, não há no RICARF a previsão expressa de observância do disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112/90, ou seja, dever de vinculação da interpretação da lei tributária àquela posta por atos normativos.

Há, entretanto, limitação quanto ao amplo conhecimento da matéria eventualmente arguida pelo contribuinte, por ser vedado ao julgador afastar a aplicação de tratado ou acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. O disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/72, será analisado posteriormente.

6.3 Do recurso especial dirigido à câmara superior de recursos fiscais

Cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, por suas turmas, julgar Recurso Especial, com o objetivo promover a uniformização das decisões proferidas pelas Câmaras do CARF.

A CSRF substituiu o Ministro da Fazenda, antes competente para julgar Recurso Especial. O antigo recurso era previsto no art. 37, parágrafo 1º, do Decreto 70.235/72, que “Os Procuradores Representantes da Fazenda recorrerão ao Ministro da Fazenda, no prazo de trinta dias, de decisão não unânime, quando a entenderem contrária à lei ou à evidência da prova”.

Hugo de Brito Machado Segundo disserta sobre a finalidade do antigo recurso e seu desfecho:

Sua finalidade era a de contornar pronunciamentos independentes do então chamado Conselho de Contribuintes, por bem do “interesse público”. A intenção era a de submeter ao Ministro as decisões do conselho que anulassem lançamentos ilegais, a fim de que este desse a palavra final e, se fosse o caso, restabelecesse o ato impugnado se prejudicial aos próprios interesses arrecadatários. Decisões do Conselho de Contribuintes favoráveis à Fazenda Pública, desacolhendo pretensões de grandes devedores seus, passaram a ser objeto de recursos dirigidos ao Ministro. Embora a previsão legal fosse de interposição apenas pela Fazenda, invocava-se o “poder hierárquico” em face do qual todo recurso dirigido ao chefe da pasta deveria ser conhecido, o que implicava eventual reforma de acórdãos do Conselho por decisões desprovidas de fundamentação convincente, por razões nem sempre jurídicas, e em relação às quais nada mais se podia fazer. (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 169)

A previsão de recurso especial dirigido ao Ministro foi alterada pelo Decreto nº 83.304/79. Foi então criada a CSRF que passou a ser competente para julgar o recurso especial.

O julgamento do recurso especial será processado conforme os artigos 67 a 71 do RICARF. Destaque-se que, pela natureza do recurso, somente será conhecido quanto à matéria prequestionada. É requisito a demonstração analítica da divergência em vista do acórdão paradigma. A admissibilidade é decisão do presidente da câmara. Negado seguimento, o despacho será submetido à apreciação do presidente da CSRF. Sua decisão é definitiva.

A finalidade do Recurso Especial é uniformizar a jurisprudência, não servindo como 3ª Instância. A matéria a ser analisada, portanto, é restrita àquela prequestionada. Permanecerão incólumes as demais matérias já decididas. É o que concluem Neder e López:

Em que pese a relevância do inconformismo do contribuinte contra a exigência fiscal, o duplo grau de já oferece plena oportunidade de defesa no âmbito administrativo. A Câmara Superior de Recursos Fiscais não deve exercer papel de terceira instância de revisão, deve apenas apreciar o recurso especial com relação à divergência arguida já que nem toda matéria decidida na instância *a quo* lhe é devolvida pela interposição de recurso especial. O recurso especial de divergência, embora tenha natureza de recurso, não é remédio adequado para corrigir injustiças em situações concretas, e sim para alcançar a uniformidade na interpretação da lei em situações idênticas. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 478)

Competido o recurso especial à análise das turmas da CSRF, mesmo com a finalidade de solucionar divergências, podem permanecer entendimentos diversos. Segundo o RICARF, a estrutura do Conselho comporta ainda o pleno da CSRF⁵⁷. O órgão

⁵⁷ Art. 10. Ao Pleno da CSRF compete a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução.

é composto pelos presidentes e vice-presidentes, bem como pelos demais integrantes de cada turma, mantendo-se paritário⁵⁸. Não há previsão de recurso a ser interposto para o pleno. Sua atuação deverá ser provocada pelos legitimados no art. 76⁵⁹. Sua competência é a de expedir resoluções para uniformizar entendimentos divergentes entre as turmas.

A divergência será apreciada em tese, ou seja, a resolução terá caráter geral e abstrato. A natureza das resoluções é motivo de crítica de James Marins:

É muito controvertida a natureza jurídica de tais “resoluções” do Plenário. Tais atos colegiados não têm conteúdo de julgamento de lide (individual e concreta), mas tão somente de “divergência em tese” (geral e abstrata). O problema reside no dispositivo regimental que prevê que estas resoluções serão “vinculantes” de todos os órgãos julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em nosso sentir, tais resoluções, assim como as súmulas vinculantes, geram obliquamente efeito “geral e abstrato”, ao produzir eficácia de caráter pseudolegislativo, extrapolando a competência constitucional para o julgamento administrativo, que deve se limitar a lides concretas, individualizáveis. Além disso, semelhante ato colegiado e seus efeitos não encontram fundamento de validade na lei ou na Constituição Federal. (MARINS, 2014, p. 303)

Discorda-se da posição de Marins. É contraproducente a manutenção de entendimentos divergentes. Embora não se trate de julgamento de caso concreto, não se pode confundir a resolução do pleno da CSRF com ato “pseudolegislativo”. Trata-se de orientação acerca da interpretação do direito positivo, sendo justamente esse o objeto desempenhado pela função jurisdicional. Deve-se garantir coerência ao sistema, o que se obtém apenas pela construção de jurisprudência consistente. Sobre o efeito vinculante, tem por finalidade evitar a interposição desnecessária de recursos, produzindo efetividade. Deve, entretanto, ser possível o *overruling*, demonstradas as condições para superação do precedente.

⁵⁸ Art. 27. O Pleno da CSRF, composto pelo presidente e vice-presidente do CARF e pelos demais membros das turmas da CSRF, reunir-se-á quando convocado pelo Presidente do CARF para deliberar sobre matéria previamente indicada.

⁵⁹ Art. 76. As resoluções do Pleno, previstas no art. 10, com vista à uniformização de decisões divergentes das turmas da CSRF poderão ser provocadas pelo:

I - Presidente e pelo Vice-Presidente do CARF;

II - Procurador-Geral da Fazenda Nacional;

III - Secretário da Receita Federal do Brasil; e

IV - Presidente de confederação representativa de categorias econômicas ou profissional, habilitadas à indicação de conselheiros na forma prevista no art. 28.

§ 1º A matéria a ser levada ao Pleno se resumirá à divergência, em tese, entre posições de 2 (duas) turmas da CSRF.

§ 2º As resoluções serão aprovadas por maioria absoluta dos conselheiros.

§ 3º As resoluções entrarão em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União e vincularão as turmas julgadoras do CARF, devendo ser disponibilizadas no sítio do CARF.

§ 4º Das propostas de uniformização de tese será dada ciência às demais instituições relacionadas no caput, para, se desejarem, manifestar-se acerca do mérito.

6.4 Da competência do ministro da fazenda para rever e anular decisões do CARF

Embora não haja previsão expressa de recurso dirigido ao Ministro da Fazenda, visto que a competência para julgar o recurso especial atualmente é da CSRF, permanece na doutrina controvérsia acerca da possibilidade de anulação de decisão do CARF por decisão ministerial.

A advocatória é defendida por Flávio Couto Bernardes, que trata de impor seus limites, especialmente quanto ao devido procedimento legal. Afirma ser legítima, desde que haja a devida previsão no ordenamento, diante da presunção de a Administração Pública deve sempre ser imparcial. Transcreve-se suas razões:

Existindo a previsão da advocatória no ordenamento jurídico, esta não pode ser considerada abusiva se encontra guarida na hierarquia das normas, sobretudo em razão da imparcialidade e da legalidade que, teoricamente, são princípios norteadores dos atos administrativos. A autoridade superior deve sempre se pautar nas regras que determinam a validade destes atos, não se podendo presumir que a avocação da decisão administrativa será desvirtuada simplesmente para favorecer a fazenda pública, sob pena da mesma ser considerada inconstitucional.

O limite a ser observado pelo órgão que avoca o procedimento administrativo é que este ainda não tenha encerrado sua tramitação, que não exista decisão irreformável de acordo com o devido procedimento legal. A previsão da advocatória, após o término do procedimento, constitui quebra da segurança jurídica inerente ao Estado de Direito, pois o sujeito passivo será indevidamente surpreendido com a alteração do ato jurídico perfeito, que resultará com a decisão irrecorrível, sem expressa previsão normativa.

Na esfera federal não há previsão expressa para a advocatória por parte do Ministro da Fazenda, sendo de sua competência somente as matérias definidas em lei, nos termos do artigo 39⁶⁰ do Decreto n. 70.235/72, com suas posteriores modificações. (BERNARDES, 2006, p. 332)

Mesmo a corrente que defende a competência do Ministro para rever as decisões, reconhece que sua competência não seria recursal, ou seja, não poderia ser revista qualquer decisão por simples discordância de mérito.

Prevalecesse esse entendimento, toda a estrutura paritária e garantias para que prevaleça julgamento isento e imparcial, respeitada a ampla defesa e o contraditório conforme o devido processo legal se perderia ao permitir decisão monocrática e despida de contraditório e ampla defesa.

Cumprе colacionar a posição de Marciano Seabra de Godói:

⁶⁰ Art. 39. Não cabe pedido de reconsideração de ato do Ministro da Fazenda que julgar ou decidir as matérias de sua competência.

Não há possibilidade alguma nas legislações que erigem o recurso hierárquico como desaguadouro natural de todo e qualquer processo julgado pelos Conselhos de Contribuintes que seja desfavorável aos interesses fazendários. De nada adiantarão as garantias da ampla defesa no processo administrativo se, findo o julgamento colegiado do Conselho, um órgão monocrático submetido diretamente ao Chefe do Poder Executivo puder reverter o seu resultado com ampla margem de discricionariedade. (GODOI, 2005, p. 402)

Como noticiam Neder e López (2010, p. 400), a tese defendida pela Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta que a competência do Ministro da Fazenda teria natureza de supervisão. Não seria exercido dentro do processo fiscal, mas sobre ele.

O poder de controle e supervisão seria inerente à função do Ministro, conforme determinariam os arts. 84, inciso II⁶¹, e 87, parágrafo 1º, inciso I⁶², ambos da Constituição, que preveem sua competência genérica de direção da Administração Federal. No mesmo sentido, dispõe o Decreto-lei nº 200/67, em seus arts. 19 e 20⁶³.

O cabimento do recurso hierárquico foi examinado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Mandado de Segurança nº 8.810-DF, culminando na seguinte decisão:

ADMINISTRATIVO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONSELHO DE CONTRIBUINTES - DECISÃO IRRECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO - CONTROLE MINISTERIAL - ERRO DE HERMENÊUTICA.

I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II - O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

⁶¹ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

⁶² Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

I - exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República;

⁶³ Art. 19. Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, excetuados unicamente os órgãos mencionados no art. 32, que estão submetidos à supervisão direta do Presidente da República.

Art. 20. O Ministro de Estado é responsável, perante o Presidente da República, pela supervisão dos órgãos da Administração Federal enquadrados em sua área de competência.

Parágrafo único. A supervisão ministerial exercer-se-á através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério, nos termos desta lei.

III - As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV - Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.

Neder e López relacionam a decisão do STJ às hipóteses de revisão do lançamento previstas no art. 149 do CTN. A saber:

Assim, a decisão do Egrégio Tribunal Superior delimitou a competência de supervisão (genérica) do Ministro aos casos de incompetência e de desrespeito ao devido processo legal. Afastou, portanto, a possibilidade de revisão por erro de interpretação da lei, ou seja, erro de direito. Essa posição, aliás, está coerente com o que dispõe o CTN em seu art. 149. Segundo o Código, a possibilidade de revisão do lançamento por iniciativa da autoridade administrativa está restrita às hipóteses de: i) fraude ou falta funcional; ii) omissão de ato ou formalidade essencial (vício de forma); e iii) existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (erro de fato). Não sendo possível a revisão do lançamento fiscal por erro de direito. (NEDER; LOPEZ, 2010, p. 401)

A conclusão semelhante chega Marciano Seabra de Godói:

O Ministro de Estado pode, mesmo na ausência de previsão específica de um recurso próprio (como existia até o advento do Decreto 83.304/1979), controlar a legalidade das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes (primeira parte da Súmula 473 do STF), desde que o faça respeitando o princípio do contraditório (vide MS 6.737). Ademais, tal controle ministerial é excepcional e somente atinge o plano da anulação (art. 53 da Lei 9.784/1999, primeira parte) por vício patente de ilegalidade. (GODOI, 2005, p. 403)

A competência de supervisão, portanto, não pode se confundir com a competência recursal. Dessa forma, o Ministro apenas poderá reconhecer nulidades da decisão. Escapa à sua competência a revisão de mérito, prevalecendo aquela construída conforme o devido processo legal, dotado de ampla defesa e contraditório.

6.5 Da restrição da competência decisória dos órgãos de julgamento administrativo

O princípio da ampla defesa aplicado ao processo administrativo implica a ampla competência decisória. Já foi demonstrado que não bastam o simples direito de manifestação e a existência de um procedimento. A Constituição não se refere ao direito de defesa, mas de ampla defesa. Dessa forma, não podem ser restringidos os argumentos

e a produção de provas. A garantia exige a efetiva tutela jurídica da lesão que supostamente estaria sofrendo o contribuinte.

Deve ser garantido, portanto, (i) amplo direito à informação sobre o ato administrativo de lançamento e seu procedimento preparatório, devidamente fundamentado e motivado conforme os critérios jurídicos vigentes; (ii) direito de apresentar sua impugnação alegando irrestritamente toda a matéria de defesa aplicável ao lançamento, bem como a produção das provas necessárias; e, com ênfase, (iii) o direito de ver todos os seus argumentos considerados por órgão julgador imparcial e isento, analisando efetivamente todas as teses e provas apresentadas. É da obrigação de considerar as razões apresentadas que deriva o dever de fundamentar as decisões.

Somente com decisão motivada expondo a interpretação acerca de todas as teses que constarem da defesa, terá sido concretizada a garantia da ampla defesa. Para que essa decisão possa ocorrer, é necessário um procedimento aprovado democraticamente e de conhecimento de todos os litigantes, dotado de contraditório, e aplicado de forma vinculada. Assim seria cumprido o princípio do devido processo legal.

Neder e López (2010, p. 46) afirmam que os princípios da ampla defesa e do contraditório devem ser observados em sintonia com as peculiaridades do processo em que está sendo aplicado, em especial quanto à possibilidade de declaração de inconstitucionalidade.

Com efeito, a legislação infraconstitucional limita a garantia da ampla defesa prevista na Constituição para o processo administrativo. É o que se observa da redação do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/09:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

O mesmo comando consta do RICARF, em seu art. 62⁶⁴, e é ratificado pela Súmula nº 2 do CARF, que enuncia que “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Há na doutrina grande controvérsia acerca da possibilidade de conhecer de arguição de inconstitucionalidade das leis. A doutrina que defende a possibilidade o faz com fundamento na garantia de ampla defesa e na superioridade da Constituição. A

⁶⁴ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

corrente que entende impossível o reconhecimento da inconstitucionalidade o faz com fundamento na competência exclusiva do Poder Judiciário e na proibição de revisão judicial da decisão administrativa favorável ao contribuinte.

Pela possibilidade de conhecer de matéria constitucional com fundamento na ampla defesa, manifesta-se James Marins:

A vedação de conhecimento de matéria constitucional corresponde à inaceitável limitação da extensão dos mecanismos de defesa do contribuinte. Isso porque, na exata medida que o art. 5º, inc. LV, da CF/88 garante que aos litigantes, em processo administrativo, seja assegurado o direito à ampla defesa, conspira contra esta garantia individual a norma que institua no mesmo processo a “meia defesa”, a “estreita defesa” ou a “defesa limitada”, como ocorre com a regra que diz que ainda que o contribuinte possa utilizar em sua defesa o argumento de inconstitucionalidade da norma tributária é vedado ao tribunal administrativo a sua apreciação. Não pode a portaria veicular semelhante limitação, nem poderia fazê-lo a lei, ordinária ou complementar, já que, por se tratar de cláusula pétrea, sequer por força de emenda constitucional poderia o contribuinte ver limitado seu direito à ampla defesa no processo administrativo fiscal. (MARINS, 2014, p. 333)

Merecem reconhecimento as razões do autor. Com efeito, os direitos e garantias fundamentais, alçados ao *status* de cláusulas pétreas, exercem a função de limitação ao legislador, inclusive no caso de reforma da Constituição.

Considerando a opção pelo positivismo jurídico metódico-axiológico, os princípios veiculam os valores que devem nortear a produção normativa, substituindo qualquer referência externa ao sistema jurídico. Os princípios devem ser concretizados e aplicados, sendo tão vinculantes quanto as normas. Cumpre trazer a posição de Heleno Taveira Torres:

Os princípios são normas vinculantes e devem ser observados e aplicados na máxima possibilidade, em todos os casos e sem exceções (derrotabilidades). Nesse sentido, sua eficácia é tão vinculante quanto a de qualquer outra forma de regra jurídica. Não são, os princípios, figuras de retórica jurídica, mas meios de identidade do ordenamento e do Estado Democrático de Direito. (TORRES, 2011, p. 501)

Levado a extremos, admite Canotilho a desobediência por parte da Administração de leis que violem claramente direitos e garantias fundamentais, que considera inexistentes:

A administração (entenda-se: as várias administrações públicas, central, regional ou local, directa ou indirecta) está vinculada às normas consagradoras de direitos, liberdades e garantias. Isto significaria em todo o rigor:

- (1) a administração, ao exercer a sua competência de execução da lei, só deve executar as leis constitucionais, isto é, as leis conforme aos preceitos constitucionais consagradores de direitos, liberdades e garantias;
- (2) a administração, ao praticar actos de execução de leis constitucionais (leis conforme os direitos fundamentais), deve executá-las constitucionalmente, isto é, interpretar e aplicar estas leis de um modo conforme os direitos, liberdades e garantias. (CANOTILHO, 1993, p. 583)

A doutrina moderna defende a constitucionalização do Direito Administrativo. Nesse sentido, Fabrício Motta (2007, p. 83) considera a Constituição apta para fornecer “fundamento de validade para a prática de atos de aplicação direta da Constituição, independentemente da intermediação do legislador ordinário”. Serve, além de habilitadora imediata de competência, como parâmetro direto de decisão administrativa, possibilitando o controle de constitucionalidade no âmbito da Administração Pública.

Dessa forma, inobstante a proibição expressa do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, aplicando-se diretamente o princípio da ampla defesa previsto na Constituição, poderiam os órgãos de julgamento administrativo conhecer de argumentos de inconstitucionalidade.

Em que pese a sedutora construção fundada na concretização dos direitos e garantias fundamentais, não se pode ignorar a estrutura hierárquica do ordenamento prevalece como tese dominante. Os órgão de julgamento administrativo simplesmente deixam de conhecer de argumentos levantados pelos contribuintes alegando incompetência, com fundamento nos seus regimentos internos. A estrutura hierárquica do ordenamento é definida por Flávio Couto Bernardes:

Dessa forma, inevitável o reconhecimento de que o inter-relacionamento existente entre as normas jurídicas deve se consumar pela vinculação das mesmas, através do método que se permita identificar exatamente o fundamento de validade de cada comando jurídico. Neste contexto, necessário admitir que de forma imediata todas as normas buscam seu fundamento de validade na norma fundamental, aqui indicada como base de validade do ordenamento, normalmente exteriorizada no texto constitucional. No entanto, de forma mediata tem-se que reconhecer que a norma jurídica busca seu fundamento de validade na norma que se encontra em patamar superior na pirâmide normativa, mesmo que por indicativo da própria norma fundamental: o decreto tem seu parâmetro na lei e não diretamente no texto constitucional, ainda que este defina a função desta regra jurídica emanada do Poder Executivo. (BERNARDES, 2006, p. 162)

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)

A compatibilidade entre o reconhecimento da ilegalidade dos atos normativos infralegais e a vedação prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 é patente, visto que não há vedação. Seria positivada pela inserção, através da Lei nº 12.833/13, do inciso II do parágrafo único do art. 48 da Lei no 11.941/09, com a seguinte redação:

Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.

O veto presidencial do inciso II supratranscrito teve as seguintes razões:

O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.

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, que exige concretização, não havendo vedação expressa para seu exercício.

A corrente que defende à impossibilidade de conhecer, além da inconstitucionalidade das leis, da ilegalidade dos atos infralegais, argumenta que os conselheiros são nomeados pelo Ministro da Fazenda, no caso do CARF, e estariam a ele subordinados, bem como ao Presidente da República, como integrantes do Poder Executivo.

A hierarquia é conceituada por José dos Santos Carvalho Filho:

Hierarquia é o escalonamento em plano vertical dos órgãos e agentes da Administração que tem como objetivo a organização da função administrativa. E não poderia ser de outro modo. Tantas são as atividades a cargo da Administração Pública que não se poderia conceber sua normal realização sem a organização, em escalas, dos agentes e dos órgãos públicos. Em razão desse escalonamento firma-se uma relação jurídica entre os agentes, que se denomina de relação hierárquica. (CARVALHO FILHO, 2009, p. 65)

A hierarquia, entretanto, não é compatível com o livre convencimento do julgador. Por esse motivo, não se aplica ao exercício da função jurisdicional, mesmo que no âmbito do Poder Executivo. Cumpre colacionar as razões de Carvalho Filho:

A hierarquia é cabível apenas no âmbito da função administrativa. Não podemos, contudo, restringi-la ao Poder Executivo, porque, como já observamos antes, a função administrativa se difunde entre todos os órgãos que a exercem, seja qual for o Poder que integrem. Existem, desse modo, escalas verticais em toda a Administração, ou seja, em todos os segmentos de quaisquer dos Poderes onde se desempenha a função administrativa. Entretanto, inexistente hierarquia entre os agentes que exercem função jurisdicional ou legislativa, visto que inaplicável o regime de comando que a caracteriza. No que concerne aos primeiros, prevalece o princípio da livre convicção do juiz, pelo qual age este com independência, “sem subordinação jurídica aos tribunais superiores”, como bem salienta HUMBERTO THEODORO JUNIOR. (CARVALHO FILHO, 2009, p. 66)

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.

Não há, inclusive, diferença entre os conselheiros indicados pela Fazenda e pelos órgãos de classe representantes dos contribuintes. O dever de imparcialidade e a prerrogativa de decidir conforme seu livre convencimento, aplicando-se obviamente a lei, é inerente a todos.

No exercício da função jurisdicional os conselheiros devem exercer este papel, desvinculando-se completamente do regime a que possa estar submetido em suas funções regulares, caso não se dedique exclusivamente ao órgão de julgamento administrativo. Trata-se do processo como sistema e de sua diferenciação do ambiente.

Há na jurisprudência administrativa federal diversos casos de afastamento da aplicação de ato normativo do Poder Executivo, quando restritivos aos direitos previstos em lei. Frise-se que se trata de afastamento decorrente de ilegalidade do ato da própria Administração, e não de declaração de inconstitucionalidade.

Exemplo recente e relevante é o do processo nº 13053.000211/2006-72, julgado pela CSRF, em 09.11.2011, para afastar a aplicação da IN SRF nº 247/2002, que restringia o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, por meio da definição do conceito de insumo, não descrito na lei nº 10.637/02. Transcreve-se a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Não se trata, porém, de posição unânime e consolidada. Como demonstra recente acórdão do Recurso Voluntário nº 16641.000031/2008-11, julgado pelo CARF em 22.10.2014, que decidiu pela impossibilidade de conhecer de ilegalidade de ato infralegal, notadamente dispositivos do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. Em caso de saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL na data da ocorrência da infração, deve-se ajustar o valor devido, considerando a compensação até o limite legal, recompondo, para frente, os saldos remanescentes, suas eventuais compensações e efeitos tributários. IRPJ/CSLL. **ILEGALIDADE DE ATOS INFRALEGAIS.**

AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA. As autoridades administrativas; incluídas as que julgam litígios fiscais, não detêm competência para decidir sobre a ilegalidade de atos infralegais. IRPJ/CSLL AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE O Relatório da Ação Fiscal que descreve com nitidez os fatos ocorridos, a base legal, as provas obtidas e a relação lógica entre eles, de modo a identificar o que está sendo objeto do lançamento e proporcionar ao contribuinte a possibilidade de conhecimento pleno das acusações que lhe estão sendo imputadas, não enseja a nulidade do auto de infração. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. DEDUTIBILIDADE. IRPJ - A participação dos dirigentes ou administradores, no lucro da pessoa jurídica é, por expressa disposição legal, indedutível como custo ou despesa operacional. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

O acórdão teve por fundamento o veto do dispositivo que constava da Lei nº 12.833/13, que determinava a inserção do inciso II do parágrafo único do art. 48 da Lei no 11.941/09, permitindo expressamente aos conselheiros “emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento”, devido a suposta invasão de competência do Poder Judiciário.

Como demonstrado, discorda-se dessa posição. Não se pode considerar definitivamente decidida a questão. A todo momento são afastados atos infralegais sem que haja qualquer repercussão ou reforma de decisão, sendo esta a interpretação mais democrática e conforme a Constituição.

6.6 Do controle das técnicas de praticabilidade

Dentre os Poderes da República, o Executivo tomou para si o protagonismo através do amplo exercício da função normativa, principalmente para a edição de normas técnicas, necessárias para implementar a tributação em uma sociedade complexa e dinâmica. Dessa forma, esse poder deve ser balanceado com a ampliação e efetivação dos mecanismos de controle, essenciais para a preservação das garantias dos contribuintes.

Com a mitigação do princípio da legalidade em favor da praticabilidade, verifica-se um déficit democrático, visto que aspectos essenciais da norma jurídica tributária vêm sendo estabelecidos por decisão da própria Administração, sem a chancela da aprovação popular.

O déficit democrático deve ser suprido pelo controle desempenhado de forma democrática e legítima, evitando que prevaleça a infinita pretensão arrecadatória sobre o

tributo democraticamente instituído, evitando que os atos infralegais prevaleçam sobre a lei e a Constituição.

A garantia de amplo controle dos atos praticados pelo próprio Poder Executivo, sempre em concreto, mas com a possibilidade de afastar os atos normativos considerados ilegais, é pressuposto para um processo administrativo que efetivamente cumpra sua finalidade. Deve-se lembrar que a necessidade de processo administrativo prestigiado se deve ao mesmo fenômeno que deu ênfase à praticabilidade: a necessidade de normas técnicas incompatíveis com a produção legislativa. Da mesma forma, o controle também necessita de instância especializada, de forma a poupar o Judiciário de litígios que demandariam análise técnica detalhada, muitas vezes com milhares de documentos, dos quais dispõe a própria Fazenda.

Destaca-se dentre as técnicas de praticabilidade as presunções, empregadas mediante delegação legal para atos normativos do Poder Executivo, que estabelecem os patamares de presunção. Refere-se às plantas genéricas de valores, no caso do IPTU e IPVA; às pautas fiscais de valores e margens de valor agregado, no caso do ICMS; nos preços de transferência, no caso do IRPJ e outros tributos.

Não se questiona a existência de previsão legal, inclusive para determinar os parâmetros que devem ser seguidos para que a Administração estabeleça a presunção, nem a delegação legal dos poderes. Ocorre que a base de cálculo é estabelecida por ato normativo da Administração, o que representa mitigação da legalidade.

Já foi discutido e demonstrado que a legitimação das presunções está no respeito à capacidade contributiva. Não se pode pretender criar um benefício para a Administração, consistente na redução da complexidade do sistema de fiscalização e arrecadação, em prejuízo ao ônus tributário suportado pelo contribuinte. A presunção se deslegitima quando estabelecida em patamar superior ao que seria devido conforme a verdade material, cuja apuração é dever do Fisco. A presunção deve, portanto, ser benéfica ao contribuinte.

É justamente essa verificação de respeito à capacidade contributiva que deve ser objeto do processo administrativo. Como a função jurisdicional é exercida de forma bastante semelhante pelos Poderes Judiciário e Executivo, reconhecida a limitação do processo administrativo para conhecer de inconstitucionalidade, os princípios são compartilhados.

O recurso à praticabilidade é próprio do Poder Executivo, em suas funções normativa e administrativa, que procura simplificar suas atividades, gerando arrecadação mais eficiente. É o que argumenta Misabel Derzi:

O que importa é que a simplificação advém de outros instrumentos que não a própria lei, vale dizer, regulamentos, instruções, orientações e demais preceitos normativos da Administração, os quais passam a estabelecer presunções, tendo como base um padrão médio ou esquema que preside a adoção dos valores. Esses valores são genericamente estabelecidos, são esquemas que desconsideram as diferenças individuais relevantes. (DERZI, 2007, p. 329)

O estado de necessidade administrativo, única justificativa aceitável para a utilização da praticabilidade como execução simplificadora da norma, só se aplica à função administrativa. A função jurisdicional, de forma semelhante ao Poder Judiciário, deve se dedicar ao caso concreto e à aplicação individual e pormenorizada da norma. É o que assegura o tão discutido princípio da ampla defesa. Afirma Derzi (2007, p. 341) que “o Poder Judiciário é comprometido institucionalmente, com a proteção judiciária individual, estando obrigado a esgotar a potencialidade da norma legal que aplica”.

Regina Helena Costa reconhece a competência do Judiciário para exercer controle de constitucionalidade e legalidade das técnicas de praticabilidade:

Posto isto, não há que se negar a possibilidade de o juiz exercer os controles de constitucionalidade e de legalidade sobre a praticabilidade imprimida às normas tributárias por meio de abstrações generalizantes. Com efeito, sendo tal princípio de *status* constitucional, como demonstrado, ao Judiciário compete, uma vez provocado a tanto, verificar a compatibilidade vertical do ato normativo fiscal com o ordenamento jurídico, detectando eventual conflito e declarando sua invalidade. (COSTA, 2007, p. 318)

Com os fundamentos já lançados, reconhece-se a mesma competência para os órgãos administrativos de julgamento, exclusivamente em relação ao afastamento de norma infralegal, quando em descompasso com a capacidade contributiva.

Não cabe, ainda, afastar a presunção em abstrato. A finalidade do processo administrativo tributário é o controle dos atos de lançamento, portanto, sempre normas individuais e concretas. A lesão à capacidade contributiva é concreta e deve ser comprovada, eliminando-se a presunção em patamar superior à verdade material.

Mesmo em relação ao Poder Judiciário, há na jurisprudência quem defenda a impossibilidade de afastamento da presunção. É o caso de Alfredo Augusto Becker:

Se no caso concreto individual, o juiz verificar que, com relação a um determinado contribuinte, a realização da hipótese de incidência, excepcionalmente, não confirmou a referida presunção, mesmo assim, o juiz não pode ‘deixar de aplicar’ a regra jurídica tributária. Mais precisamente, não pode negar ter ocorrido a incidência da regra jurídica tributária e a consequente existência do dever de pagar o tributo. O juiz está impedido deste procedimento porque isto significaria a *inversão* de toda fenomenologia jurídica. A referida regra jurídica tributária tem uma estrutura lógica e uma atuação dinâmica *idêntica à das regras jurídicas que estabelecem presunção “jures et jure”*. (BECKER, 1963, p. 454)

Por outro lado, o exame concreto da incompatibilidade da presunção com a verdade real é admitido por Regina Helena Costa:

Acreditamos, dessarte, que seja permitido ao Poder Judiciário examinar *in concreto* o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte ou, mesmo, a viabilidade da exigência fiscal nos moldes como imposta. Admitida a noção de *capacidade contributiva relativa ou subjetiva*, traduzida na aptidão específica de dado contribuinte em face de um fato jurídico tributário, lógico reconhecer-se ao juiz a possibilidade de apreciar se a mesma foi respeitada, à vista de pedido formulado nesse sentido. (COSTA, 2007, p. 324)

Assim como Costa, acredita-se ser dever dos órgãos que exercem função jurisdicional, seja no Poder Executivo ou Judiciário, este último de forma mais ampla, garantir o respeito à capacidade contributiva e à verdade material, evitando a consumação de uma injustiça fiscal cometida unilateralmente pela Administração.

Tratando da substituição tributária progressiva no ICMS, Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage, trata a praticabilidade como ferramenta para atingir o princípio da *economicidade* na arrecadação de tributos, e vincula sua eficácia à *fidedignidade* entre a presunção e a verdade material, em respeito à capacidade contributiva. Caso não se verifique a referida *fidedignidade*, caberá ao interessado contestar a exação administrativa ou judicialmente:

É, portanto, direito do interessado contestar administrativamente ou, se necessário, judicialmente, a base de cálculo presumida para a operação futura que deverá se realizar. Entendemos, entretanto, que o meio mais apropriado de se questionar não é atacar abstratamente a sistemática da ST em si, mas sim os cálculos e estudos técnicos empreendidos ou adotados pelo Estado que não correspondam à realidade. Afinal, os Estados e o DF não dispõem de livre margem discricionária para estabelecer as bases de cálculo presumidas, eis que a legislação é diretiva no ponto, (conforme art. 8º, II, c, e §§4º e 6º da LC 87/1996 – transcritos acima) não deixando a definição das margens ao puro alvedrio do legislador e muito menos ao arbítrio de atos infralegais desvinculados da fiel execução das leis (art. 84, IV, CR/88). Tais margens ou bases de cálculo presumidas estão sujeitas a controle administrativo e judicial e não podem se tornar singelas ficções (mentiras) assenhoreadas pela Administração Pública. (LAGE, 2013, p. 25)

Argumenta-se mais uma vez que a praticabilidade não deve ser absoluta. Não se perde a utilidade das presunções quando relativas. Da mesma forma, cumprirão seu papel de redução de complexidade, restringindo a matéria a ser controlada pelo fisco e o universo de contribuintes. Caso seja fixada em patamar que respeite a capacidade contributiva geral, não haverá, ou haverá em número bastante reduzido, impugnação.

Como consta das conclusões parciais referentes às funções normativa e administrativa, e efetividade da praticabilidade está relacionada à eficiência do próprio Poder Executivo, ao fixar as presunções. O nível de conflito, acarretando custo e comprometimento da estrutura estatal, dependerá do respeito à verdade material e à capacidade contributiva. Se o contribuinte não for prejudicado pela presunção, a complexidade será reduzida.

6.7 Conclusão parcial – Do controle dos atos do Poder Executivo – Dimensão crítica

O Poder Executivo exerce função jurisdicional, cabendo-lhe proporcionar aos administrados, obrigatoriamente como prevê a Constituição, o direito de petição. Deve solucionar o conflito instaurado conforme o devido processo legal, dotado de ampla defesa e contraditório.

A necessidade de criação e prestígio do processo administrativo deriva do intenso exercício pelo Poder Executivo da função normativa. A complexidade da sociedade atual impõe a necessidade de criação de normas técnicas, bem como a criação de um órgão de controle para apreciação dos atos praticados segundo essas normas.

Desenvolve-se em âmbito administrativo verdadeiro processo, já que se pretende a solução de um litígio conforme um procedimento previamente determinado, através do contraditório, perante órgão julgador que se pretende imparcial.

Os processos, segundo Luhmann, são sistemas sociais que pretendem solucionar um litígio. Diferenciam-se do ambiente pela seleção das comunicações admitidas. Reduz-se a complexidade do sistema através de sua própria estrutura.

Embora deva o processo administrativo buscar a verdade material, a redução da complexidade exige procedimento minimamente rígido, com regras que definam os papéis a serem desempenhados pelos participantes, formas para as comunicações e regras preclusivas. Desenvolve-se por impulso oficial do órgão julgador que deve se ater às comunicações presentes no sistema processual, diferenciando-se do ambiente.

No caso do processo administrativo tributário, a fase litigiosa e, portanto, processual, se inaugura com a impugnação. Sua competência resume-se ao controle de atos administrativos de aplicação da lei, sempre individuais e concretos. Trata-se de autocontrole, conforme a legalidade. Não deve realizar controle em abstrato, visto que não é sua finalidade, conforme regras de competência.

Processa-se perante órgão de julgamento que, segundo os princípios que regem o processo, deve ser ético e imparcial. O sistema deve produzir decisão motivada, considerando todos os argumentos propostos pelo contribuinte. A necessidade de motivação decorre da ampla defesa.

Em grau de recurso, o órgão julgador é paritário, composto por representantes indicados pela Fazenda e pelos órgãos de classe das diversas categorias de contribuintes. Ambos devem desempenhar seus papéis institucionais previstos no sistema processual, sem qualquer vinculação com o regime jurídico a que está submetido fora do sistema. Privilegia-se sua diferenciação em relação ao ambiente. A participação da sociedade no controle dos atos do Poder Executivo tem por objetivo suprir o déficit democrático causado pela indiscutível mitigação da legalidade decorrente do exercício da função normativa.

A função normativa, largamente utilizada para edição de normas técnicas que, reconhece-se, não condizem com a vocação do Poder Legislativo, introduzem normas que servem à praticabilidade, visando simplificar a execução da lei tributária, proporcionando economicidade e eficiência à arrecadação e fiscalização.

Utiliza-se presunções e ficções com o objetivo de reduzir a complexidade. Essas técnicas devem se legitimar pela íntima correlação com a capacidade contributiva. O objetivo das técnicas não é o aumento da arrecadação pela carga tributária, mas a simplificação para reduzir evasão e arrecadar com menor custo.

Caso as técnicas não respeitem a correspondência com a verdade material, deve o contribuinte recorrer ao controle administrativo ou judicial. As presunções devem ser sempre relativas, proporcionando ao contribuinte, individualmente, o respeito à sua capacidade contributiva.

Para que o controle dos atos administrativos, especialmente de lançamento, possa ser efetivo, é necessário que os órgãos de julgamento tenham ampla competência decisória. Sendo sua função o controle dos próprios atos do Poder Executivo, a ampla defesa deve ser medida conforme sua competência. Não lhe incumbe declarar a

inconstitucionalidade de lei. Porém, tem competência para afastar os atos normativos infralegais, examinando-os verticalmente em face da legalidade.

Somente o controle democrático e amplo em relação à sua finalidade pode produzir decisão legítima e aceitável pela sociedade. Somente a democracia na criação, aplicação e controle do direito pode gerar a legitimação pelo procedimento.

7 DA ALOPOIESE DO SISTEMA JURÍDICO - CONSTITUCIONALIZAÇÃO SIMBÓLICA

Como demonstrado ao longo de todo o estudo fundamentado na teoria de Luhmann, a Constituição funciona como acoplamento estrutural entre o sistema político e o sistema jurídico. Garante-se o fechamento operacional de ambos os sistemas e define-se as condições pelas quais se dará a abertura. Para o sistema jurídico, aplica-se a abertura cognitiva, visto que se alimenta de normas selecionadas dentre as politicamente deliberadas. Sobre a relação entre fechamento e abertura, explica Marcelo Neves:

Nesse sentido, a positividade é conceituada como autodeterminação ou fechamento operacional do direito. Assim como em relação aos outros sistemas sociais diferenciados, não se trata aqui de autarquia, (quase) privação de ambiente ou isolamento (causal). Se o fato de dispor exclusivamente do código-diferença “lícito/ilícito” conduz ao fechamento operacional, a escolha entre lícito e ilícito é condicionada pelo ambiente. (NEVES, 2013a, p. 135)

O Estado Democrático de Direito realiza a intermediação entre o consenso procedimental e o dissenso contencioso. Exige-se, com isso, lei aprovada democraticamente conforme procedimento predeterminado, de forma a obter um ordenamento legítimo, admitindo-se que em uma sociedade complexa não será atingido o consenso.

Aduz, porém, que o simples consenso acerca do procedimento como legitimador de qualquer norma produzida, poderia levar a uma ditadura da maioria detentora do poder naquele determinado momento. Assim, deve haver controle jurídico do conteúdo das normas, com fundamento na Constituição e seus direitos e garantias reconhecidas como cláusulas pétreas.

A importância do direito constitucional como limitador do Poder Legislativo no sistema jurídico é destacada por Marcelo Neves:

O direito constitucional funciona – pode-se afirmar do ponto de vista jurídico-sociológico – como limite sistêmico-interno para a capacidade de aprendizado (abertura cognitiva) do direito positivo; em outras palavras: a Constituição determina até que ponto o sistema jurídico pode reciclar-se sem perder sua autonomia operacional. (NEVES, 2013a, p. 71)

É sabido e plenamente aceito que o Direito positivo tem por objetivo a possibilidade de criação de normas para seja atendida a necessidade de regulamentação das novas possibilidades surgidas na sociedade complexa. Entretanto, não se pode abrir

mão dos requisitos do acoplamento estrutural, como instrumento de diferenciação entre sistema e ambiente.

Frise-se que os critérios de acoplamento estrutural são aqueles previstos na própria Constituição. Para que se considere operacionalmente fechado o sistema jurídico, deve ser controlada sua abertura para o ambiente. A abertura cognitiva do sistema brasileiro, em especial para o subsistema do Direito Tributário, exige legalidade. Optou-se pelo processo legislativo democrático.

Deveria resultar desse acoplamento, regido por regras próprias, um sistema jurídico autodeterminado, fundamentado na positividade. A vinculação de todo o sistema à norma jurídica deve excluir do processo decisório qualquer influência do ambiente.

Ocorre que a legalidade, atualmente, vem sendo descontroladamente mitigada. É certo que a sociedade exige adaptações com maior agilidade, por normas consideradas técnicas. Isso não justifica, entretanto, a entrega irrestrita da função normativa ao Poder Executivo, em prejuízo da separação de poderes e funções, bem como do fechamento do sistema jurídico. A praticabilidade não pode se sobrepor a todo o planejamento institucional do sistema jurídico.

Cabe ao Executivo, em sua função administrativa, a execução das leis, sendo lícito que essa aplicação seja especificada aos agentes competentes por meio de atos infralegais, destinados a unificar a interpretação e expedir ordens de serviço passíveis de serem cumpridas com eficiência. Esses atos normativos (gerais e abstratos) que resultarão em atos administrativos (individuais e concretos), entretanto, devem estar sujeitos ao controle jurídico.

A democracia deve ser concretizada. Não basta apenas a previsão de princípios que privilegiem a participação popular. O direito de informação, pelo qual todos os atos da Administração devem ser públicos, bem como o direito de petição e de obtenção de decisão conforme os critérios jurídicos, devem ser garantidos.

O sistema jurídico brasileiro, como demonstrado, peca por não concretizar as normas constitucionais destinadas ao seu fechamento. A abertura do sistema jurídico à influência do ambiente, especialmente no que se refere ao sistema político, é cada vez mais evidente, sem que haja uma resposta efetiva dos mecanismos de controle constituídos. É o que demonstra Marcelo Neves, introduzindo o conceito de constitucionalização simbólica:

A incapacidade de heterorreferência adequada do direito em situações de constitucionalização simbólica não é um problema de um sistema operacionalmente autônomo diante de seu ambiente. A questão está vinculada à própria ausência de distinção nítida entre sistema e ambiente, exatamente por falta de “Constituição normativa” como mecanismo de autonomia do direito. O texto constitucional atua basicamente como figura de retórica política, já que não se desenvolve como instância de reflexividade que possibilite a autonomia do código “lícito/ilícito” diante de outros códigos-diferença, especialmente o político (“poder/não-poder”) e o econômico (“ter/não-ter”), ou seja, uma vez que não se realiza como Constituição no sentido moderno do Estado de direito. (NEVES, 2013a, p. 161)

Observa-se que o sistema jurídico deixa de controlar o *input* de normas emanadas do Poder Executivo. O Executivo se utiliza de medidas provisórias, sem observar o requisito da relevância e urgência, obtendo vigência imediata; lança mão de atos normativos sem delegação legal ou por delegação de aspectos da norma jurídica que são objeto de reserva legal. Os atos infralegais impõem obrigações e, muitas vezes, limitam direitos e garantias fundamentais dos contribuintes com o objetivo de, via interpretação, majorar a arrecadação de tributos. Não há qualquer repressão por parte dos demais poderes ou, nas raras hipóteses em que ocorre, se torna ineficaz pela demora.

Em que pese seja necessária a atuação normativa do Poder Executivo, especialmente para a edição de normas técnicas, não se pode abrir mão do sistema de produção e controle legislativo irrestritamente. A produção normativa deve ser facilitada o suficiente para ser econômica e pragmaticamente viável, mas não tão facilitada a ponto de fulminar a segurança jurídica em prol de interesses imediatos, sem a participação democrática. Sobre o tema, conforme sua teoria do Direito como Planejamento, disserta Scott Shapiro:

A tarefa de planejamento institucional, portanto, visa garantir que o processo legal reduza a possibilidade de erro, ou de utilização métodos tão ineficientes que eliminem os benefícios morais da legalidade. De fato, como veremos mais adiante, os sistemas jurídicos são, por vezes, projetados para aumentar o custo do planejamento, de modo a diminuir o risco de decisões equivocadas. A preocupação é que o planejamento social possa ser facilmente alterado e, assim, excessivamente sensível às paixões momentâneas do eleitorado ou ao próprio interesse dos políticos. Jogar um pouco de areia nas engrenagens pode retardar o processo legal suficiente para melhorar sua confiabilidade. (SHAPIRO, 2011, p. 2374, tradução nossa)⁶⁵.

⁶⁵. The task of institutional design, therefore, is to ensure that the legal process does not render mistakes so likely, or use methods that are so unsavory, that the moral benefits of switching to law vanish. Indeed, as we will see later on, legal systems are sometimes designed to *increase* the cost of adopting plans so as to *decrease* the risk that bad plans will be adopted. The worry here is that social planning may be *too* easy and, thus, overly responsive to the momentary passions of the electorate or self-interest of politicians. Throwing some sand in the gears may slow down the legal process enough to improve its ultimate reliability.

Marcelo Neves (2013, p. 43), ao tratar da concretização normativa, distingue a eficácia no sentido jurídico e no sentido sociológico.

No primeiro, cuida da possibilidade jurídica de aplicação da norma, ou seja, se aquela determinada norma tem possibilidade jurídica de aplicação, exigibilidade e executoriedade.

Não se pode dizer que não há no ordenamento jurídico mecanismos que impeçam o abuso normativo da Administração. Há órgãos competentes no âmbito do próprio Executivo, do Legislativo e, principalmente, do Judiciário.

O controle em abstrato pode ser realizado pelo Legislativo, conforme art. 49, inciso V⁶⁶, da Constituição Federal. O controle se refere ao abuso do poder regulamentar, impedindo a invasão da competência do Legislativo. O controle exercido entre os Poderes é decorrente do consagrado sistema de “freios e contrapesos”. Sobre essa competência disserta Anna Cândida da Cunha Ferraz:

Organicamente, trata-se do exercício de um controle político de constitucionalidade, repressivo, exercido “a posteriori” com relação ao ato do Poder Executivo questionado. A Constituição de 1988 atribui ao Congresso Nacional – um dos poderes políticos – competência exclusiva para sustar atos normativos do Poder Executivo – decretos regulamentares, regulamentos e atos de delegação legislativa – atos em plena vigência e produzindo seus efeitos regulares. Consiste num controle de constitucionalidade porquanto a sustação prevista no texto constitucional deverá recair sobre atos normativos executivos que exorbitem do poder regulamentar ou da delegação legislativa, o que significa dizer, atos que ultrapassam os limites da competência do Executivo, importando em abuso de poder e usurpação de competência do Legislativo. Não se cogita, pois, na hipótese, de sustação apenas ditada por mera ilegalidade ou por discricionariedade ou pelo mérito do ato questionado. O abuso do poder regulamentar ou da delegação legislativa que fundamentam a sustação importa em transgressão de regras de competências constitucionais do Legislativo por “incidir no domínio da atuação material da lei, em sentido formal” (ACO – QO 1048/RS). Trata-se de controle político repressivo porque a sustação determinada pelo Poder Legislativo suspende a vigência e a eficácia de atos regulamentares ou de lei delegada, atos juridicamente aperfeiçoados. (FERRAZ, 2013, p. 2414)

Ao Poder Judiciário cabe o controle de legalidade e inconstitucionalidade, em abstrato ou em concreto, sempre agindo por provocação. Para o controle de constitucionalidade, conforme Gilmar Ferreira Mendes (2012, p. 1205), o Brasil adota o

⁶⁶ Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

[...]

V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa;

sistema misto. Convivem o controle difuso, deferindo-se aos órgãos ordinários do Poder Judiciário a prerrogativa de afastar a aplicação da lei nas ações e processos judiciais, com as ações diretas de inconstitucionalidade, da competência do Supremo Tribunal Federal.

No caso do Poder Executivo, em regime de autotutela no âmbito do processo tributário administrativo, a previsão constitucional de ampla defesa não é concretizada. Tenta-se fazer prevalecer a impossibilidade de afastamento da norma infralegal que serve de fundamento do lançamento, mesmo quando em desacordo com a lei. A restrição da competência dos órgãos de julgamento administrativo faz prevalecer a vontade política, gerando conflito posterior perante o Judiciário e perda de eficiência.

Ao não exercer devidamente os controles, deixa-se de privilegiar a supremacia da Constituição, essencial à garantia da democracia. Sobre o controle político ensina Loewenstein:

Governo responsável é aquele em que o exercício do poder político é reciprocamente dividido e mutuamente controlado. A totalidade das técnicas de controle é institucionalizada pela Constituição. A supremacia da Constituição é a pedra de toque do sistema integral de controle político. (LOEWENSTEIN, 1965, p. 52, tradução nossa)⁶⁷

No sentido sociológico ou empírico, a concretização diz respeito à conformidade das condutas dos destinatários da norma. Nesse caso, pode-se concluir pela sua ineficácia. Não há, em relação às garantias fundamentais de legalidade, devido processo legal, ampla defesa e contraditório, observância no sentido de cumprimento espontâneo pela Administração, ou mesmo imposição pela anulação de seus atos, como reação do sistema jurídico. O mesmo se observa em relação à capacidade contributiva, já que se veda a revisão administrativa dos atos normativos infralegais que estabelecem presunções superiores à verdade material.

A inexistência de observância ou de imposição, acarreta a ineficácia do texto constitucional. O bloqueio político do sistema jurídico é exposto por Neves:

No caso da constitucionalização simbólica, a politização desdiferenciante do sistema jurídico não resulta do conteúdo dos próprios dispositivos constitucionais. Ao contrário, o texto constitucional proclama um modelo político-jurídico no qual estaria assegurada a autonomia operacional do direito. Mas, do sentido em que se orientam a atividade constituinte e a concretização

⁶⁷ Responsible government is one in which the exercise of political power is reciprocally shared and mutually controlled. The totality of the control techniques are institutionalized in the constitution. The supremacy of the constitution is the capstone of the integral system of political controls.

do texto constitucional, resulta o bloqueio político da reprodução operacionalmente autônoma do sistema jurídico. (NEVES, 2013, p. 149)

A Constituição de 1988 é caracterizada por Neves (2013a, p. 105) como nominalista, conceituada como aquelas que, “apesar de limitarem o controle e a dominação política, não teriam ressonância no processo real de poder, inexistindo suficiente concretização constitucional”. Aponta que o texto constitucional permanece relevante, faltando-lhe os pressupostos sociais para a realização de seu conteúdo normativo.

Neves se refere diretamente ao abuso normativo do Poder Executivo, em prejuízo do fechamento do sistema jurídico:

Quanto à constitucionalidade, as dificuldades não se referem apenas à incompatibilidade de certos atos normativos dos órgãos superiores do Estado com dispositivos constitucionais, como, p. ex., no caso do uso abusivo das medidas provisórias pelo Chefe do Executivo; o problema não se restringe à “constitucionalidade do direito”, mas reside antes na “juridicidade da Constituição”, ou seja, na (escassa) normatividade jurídica do texto constitucional. A insuficiência de legalidade (auto-referência elementar) e constitucionalidade (reflexividade) é condicionada e condiciona, por fim, a reflexão jurídico-conceitualmente inadequada do sistema constitucional; diante da “realidade constitucional desjuridificante”, não é possível que se desenvolva uma dogmática jurídico-constitucional capaz de definir eficientemente as “condições do juridicamente possível” e, pois, de atuar satisfatoriamente como “controle de consistência” da prática decisória constitucional. (NEVES, 2013a, p. 185)

Verifica-se, portanto, na Constituição brasileira uma hipertrofia do texto em detrimento da sua escassa concretização. As garantias dos contribuintes presentes no sistema constitucional tributário, devido à falta de concretização, servem tão somente como álibi para a imposição da vontade política.

Frise-se que, como restou demonstrado no caso da mitigação do princípio da legalidade, não se trata de simples divergência interpretativa. A legalidade está claramente delimitada no ordenamento, bem como na doutrina e jurisprudência. Trata-se de substituição deliberada do alcance do conceito em favor da praticabilidade. Neves trata da produção de sentido estranha ao texto:

Definida a interpretação “como a substituição de uma expressão da regra por outra,” pode-se afirmar que, do ponto de vista da heterovalidação na esfera pública pluralista, uma interpretação é incorreta quando a sua “estranheza” impede que se possa compreendê-la como expressão de uma regra do jogo extraível do respectivo texto constitucional ou legal. Com mais rigor, cabe falar de produção de sentido “estranho ao texto”. (NEVES, 2006, p. 210)

A abertura do sistema jurídico para os atos infralegais que não cumprem os critérios de acoplamento estrutural (*input*) acabam por servir de fundamento para decisões (*output*), que deveriam ser jurídicas. Prevalece a vontade deslegitimada da Administração, produzindo a alopoiese cognitiva e operacional do sistema jurídico, fruto da absoluta ineficácia do texto constitucional.

A interferência desjuridificante do sistema político faz do Estado Democrático de Direito brasileiro, simples discurso retórico do governo, que se utiliza do texto constitucional e das instituições como álibi perante a sociedade.

A inoperância dos controles constitucionais vem minar a Constituição enquanto mecanismo de acoplamento estrutural entre o sistema jurídico e o sistema político. A falta de concretização do texto constitucional, como se tem observado, leva à descrença da sociedade em relação ao Estado e a resistência à observância do Direito. É o que prevê Bobbio:

Deste ponto de vista, a legitimidade é um puro e simples estado de fato. O que não elimina que um ordenamento jurídico legítimo na medida em que eficaz e como tal reconhecido pelo ordenamento internacional possa ser submetido a juízos axiológicos de legitimidade, capazes de levar a uma gradual, mais ou menos rápida, inobservância das normas do ordenamento, e portanto a um processo de deslegitimação do sistema. Resta porém que, com base no princípio da efetividade, um ordenamento continua a ser legítimo até que a ineficácia avance ao ponto de tornar provável ou previsível a eficácia de um ordenamento alternativo. (BOBBIO, 2007, p. 92)

A praticabilidade deve ser restringida, em especial em tempos de crise, quando a sanha arrecadatória do Estado se torna mais evidente. A facilidade concedida ao poder político para alterar normas e aumentar sua própria receita é um convite para a ruptura das garantias constitucionais dos contribuintes. A legitimidade das normas é imprescindível para que não haja uma ruptura democrática.

Na metáfora utilizada por Marcelo Neves, quanto ao sistema tributário, verifica-se a subjugação de Têmis por Leviaã.

8 CONCLUSÃO

Como conclusão geral, busca-se responder às questões formuladas na introdução do presente estudo, condensando-se as conclusões parciais propostas para a função normativa, administrativa e jurisdicional.

1. Diante da separação das funções estatais, até que ponto é lícita a inserção de atos normativos do Poder Executivo no ordenamento jurídico (função estática)?

1.1. O poder político, caracterizado pelo uso da força, coincide com o Estado. Expressa-se através de uma ordem normativa coercitiva que impõe o cumprimento de normas de conduta por meio de normas de sanção. Trata-se do binômio comando/obediência.

1.2. A efetividade do poder político é obtida não somente pela força, mas pela legitimidade. A obediência é devida ao poder legítimo. A liberdade política é obtida através da democracia, que aproxima a ordem social da autodeterminação.

1.3. A clássica separação dos poderes como técnica de controle do poder político é considerada obsoleta. Admite-se que as funções normativa, executiva e jurisdicional não são exclusivas. Serão exercidas no âmbito de cada um dos poderes, conforme suas competências e limitações.

1.4. A decisão política fundamental é formalizada pela Constituição. A partir de então, a soberania se transfere do povo para o Direito, conforme as competências definidas constitucionalmente.

1.5. A Constituição funciona como acoplamento estrutural entre o sistema político e o sistema jurídico. O direito é posto por decisão, substituindo-se as certezas do ambiente por certezas inseridas no sistema jurídico. O direito posto por decisão resulta na chamada sociedade de risco.

1.6. O Direito só pode atingir uma complexidade elevada através de um sistema planejado para esta finalidade. O sistema jurídico aumenta sua complexidade para reduzir a complexidade do ambiente. Por este motivo, deve ser adotado o positivismo.

1.7. Entende-se como correta a teoria de Heleno Torres, denominada de Positivismo Jurídico Metódico Axiológico. Embora exclua qualquer abertura para elementos externos ao sistema, é aberto à realidade através dos valores institucionalmente incorporados. A abertura para a moral seria trazer para o sistema a doença que se pretendeu curar.

1.8. O sistema jurídico é operacionalmente fechado mas cognitivamente aberto. Alimenta-se de estruturas normativas produzidas pelo sistema político, como expressão

da vontade popular. A seleção dessas estruturas está sujeita aos critérios de acoplamento estrutural definidos pela Constituição.

1.9. O Poder Executivo exerce também a função normativa ou política através da produção de normas gerais e abstratas. O atual desprestígio da lei se deve ao que Clèmerson Cleve chama de sociedade técnica. A velocidade e detalhamento exigido da produção normativa tornou-se incompatível com os procedimentos do Poder Legislativo que cada vez mais outorga amplas delegações em branco para o Executivo.

1.10. Os regulamentos não se limitam a repetir a lei, o que os tornaria inúteis. Inovam no ordenamento de forma derivada, nos limites outorgados pela lei. Por esse motivo, apenas se aplicam às leis que reclamam interferência do Executivo.

1.11. O Direito Tributário exige legalidade formal. Há reserva de lei para delimitar os principais aspectos da exigência do tributo, limitando expressamente as suas fontes.

1.12. Adota-se a estrutura da norma jurídica tributária de Sacha Calmon Navarro Coelho, com a adição do aspecto procedimental, como proposto por Flávio Couto Bernardes, que estabelece um agir vinculado da Administração Pública para sua exigência.

1.13. Como resposta ao primeiro questionamento, este estudo se filia à posição de José dos Santos Carvalho Filho, que defende ser proibido que o Legislativo delegue integralmente seu poder/dever aos órgãos administrativos. A delegação deve se limitar ao conteúdo técnico, reservando para si a competência de regramento básico da matéria. Impõe-se a delegação com parâmetros previamente enunciados na lei.

1.14. O Executivo se utiliza dessas delegações para inserir no ordenamento técnicas de praticabilidade. Adota-se a definição de Eduardo Maneira, em oposição às de Misabel Derzi e Regina Helena Costa, que consideram a praticabilidade um princípio.

1.15. O Executivo, como técnica de praticabilidade, estabelece presunções que interferem na definição do fato gerador, sujeito passivo e base de cálculo dos tributos, muitas vezes mediante delegações do Legislativo para atos infralegais. Utiliza-se a presunção especialmente em relação à base de cálculo. Essas delegações importam inegavelmente em mitigação do princípio da legalidade.

1.16. As presunções, resultantes de delegação legislativa para o Executivo, devem ser limitadas pelos demais princípios presentes no ordenamento. Refere-se enfaticamente à capacidade contributiva, visto que, com a finalidade de simplificar o dever de fiscalização e arrecadação de tributos, não se pode onerar mais que o devido o sujeito passivo. A legitimação da presunção reside no benefício econômico mútuo.

2. Cabe ao próprio Poder Executivo, pelo Processo Tributário Administrativo (dimensão crítica), controlar esses atos, afastando sua aplicação na constituição do crédito tributário (dimensão dinâmica)?

2.1. Dentre as funções estatais já citadas, Kelsen reconhece apenas a criação do Direito e a execução do Direito. A esta última estariam restritas as funções executiva e judiciária. Reconhece, entretanto, assim como Carvalho Filho, a separação entre a função administrativa e jurisdicional.

2.2. A diferenciação da função administrativa tem por objetivo reduzir sua complexidade. Conforme Luhmann, a decisão prévia e vinculante tomada pela função política alivia a função administrativa, que decide objetivamente, ganhando eficiência.

2.3. Nos termos da teoria de Shapiro, considerando o Direito como planejamento e gerindo a economia da confiança, à função administrativa cabe agir de forma vinculada, sem liberdade de interpretação, ou seja, com total aderência ao texto normativo.

2.4. Ao Direito Tributário interessa o ato administrativo do lançamento, considerado como veículo introdutor de norma individual e concreta no sistema jurídico, declarando a obrigação surgida pela aplicação da norma jurídica tributária.

2.5. O lançamento é precedido de procedimento administrativo previsto no aspecto procedimental da norma jurídica conforme teoria de Flávio Couto Bernardes. Tem por objetivo a apuração e comprovação de todos os elementos que compõem a norma, conforme a verdade material.

2.6. O ato administrativo de lançamento é dotado de imperatividade e presunção de legitimidade, mas não de autoexecutoriedade. Por ter a obrigação conteúdo patrimonial, deverá o Fisco recorrer ao Judiciário para expropriar o patrimônio do sujeito passivo.

2.7. Para cumprir o encargo de fiscalizar e arrecadar o tributo, o Executivo, em sua função administrativa, conta com as técnicas de praticabilidade. Essas técnicas têm por finalidade proporcionar a redução da complexidade do procedimento de lançamento. As presunções e ficções empregadas reduzem os elementos que dependem de comprovação, tornando a apuração mais simples, econômica e eficaz. São reduzidos os elementos sujeitos a controle ou mesmo o universo de sujeitos passivos.

2.8. A imperatividade dos atos administrativos de lançamento reclamam controle. Esse controle é realizado no âmbito do Poder Executivo por sua função jurisdicional, sem prejuízo da apreciação pelo Poder Judiciário.

2.9. A necessidade de criação e prestígio do processo administrativo deriva do intenso exercício pelo Poder Executivo da função normativa. A complexidade da sociedade atual

impõe a necessidade de criação de normas técnicas, bem como de um órgão de controle para apreciação dos atos praticados segundo essas normas.

2.10. O processo administrativo conforme o devido processo legal, dotado de ampla defesa e contraditório é garantia do sujeito passivo prevista na própria Constituição. Fundamenta-se na autotutela, como controle de legalidade dos próprios atos.

2.11. Na teoria de Luhmann, o processo deve ser considerado sistema diferenciado do ambiente, de forma a selecionar as comunicações e criar estruturas capazes de reduzir a sua complexidade e conduzir à decisão correta.

2.12. São definidas regras de admissão, aprovação de pessoas e introdução de temas. Limita-se a matéria discutida e definem-se prazos preclusivos. À medida em que o processo caminha, as possibilidades de participação são reduzidas. As matérias decididas não podem ser reapreciadas. Trata-se de redução de complexidade interna.

2.13. A definição prévia e consensual acerca do procedimento procura absorver o dissenso em relação ao mérito, gerando decisão legítima e observada pelas partes. A legitimidade está intimamente ligada à necessidade de fundamentação da decisão, expondo de forma clara e precisa os motivos de fato e de direito que a determinaram.

2.14. A legitimação pelo procedimento, segundo Luhmann, é a disposição generalizada para aceitar decisões de conteúdo ainda não definido, dentro dos limites de tolerância. Deve produzir os seguintes efeitos: (i) a redução do nível de litígio pela criação, por procedimento democrático, de regras que reflitam a vontade da sociedade, não se desconhecendo sua complexidade; (ii) a execução dessas regras de forma congruente e democrática, evitando que a Administração dê causa ao litígio pelo descumprimento da lei; e (iii) havendo litígio, que a decisão seja coerente com o ordenamento, obtida através de processo dotado das garantias da ampla defesa e contraditório, corretamente executado (devido processo legal). Deve ser fundamentada de forma clara e precisa, de modo que seja aceitável pela sociedade, ensejando seu cumprimento voluntário.

2.15. Para tratar do processo administrativo brasileiro, foi eleito o processo administrativo tributário federal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72. Sua fase litigiosa e portanto processual se inicia com a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, estabelecendo-se o conflito.

2.16. Sua competência resume-se ao controle de atos administrativos de aplicação da lei, sempre individuais e concretos. Trata-se de autocontrole, conforme a legalidade. Não deve realizar controle em abstrato, visto que não é sua finalidade, conforme regras de competência.

2.17. Os órgãos de julgamento, segundo os princípios que regem o processo, devem ser éticos e imparciais. A decisão deve se pautar pelo livre convencimento, embora sempre fundamentada em argumentos jurídicos, ou seja, vinculada à legalidade.

2.18. Em 1ª instância o julgamento compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento. São compostas por auditores fiscais, fato que deveria ser irrelevante pela necessidade de desempenho de função específica dentro do processo. Há, entretanto, mitigação do livre convencimento por prevalecer o dever hierárquico de observação dos atos regulamentares. Não foram conferidas as prerrogativas necessárias às Delegacias de Julgamento.

2.19. Em grau de recurso, o órgão julgador é paritário, composto por representantes indicados pela Fazenda e pelos órgãos de classe das diversas categorias de contribuintes. Ambos devem desempenhar seus papéis institucionais previstos no sistema processual, sem qualquer vinculação com o regime jurídico a que estiverem submetidos fora do sistema. Privilegia-se sua diferenciação em relação ao ambiente. A participação da sociedade no controle dos atos do Poder Executivo tem por objetivo suprir o déficit democrático causado pela indiscutível mitigação da legalidade decorrente do exercício da função normativa.

2.20. Em respeito ao princípio da ampla defesa, ser garantido (i) amplo direito à informação sobre o ato administrativo de lançamento e seu procedimento preparatório, devidamente fundamentado e motivado conforme os critérios jurídicos vigentes; (ii) direito de apresentar sua impugnação alegando irrestritamente toda a matéria de defesa aplicável ao lançamento, bem como a produção das provas necessárias; e, com ênfase, (iii) o direito de ver todos os seus argumentos considerados por órgão julgador imparcial e isento, analisando efetivamente todas as teses e provas apresentadas. É da obrigação de considerar as razões apresentadas que deriva o dever de fundamentar as decisões.

2.21. 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.

2.22. Respondendo diretamente ao segundo questionamento, defende-se ser possível a declaração da ilegalidade dos lançamentos em julgamento administrativo, pelo afastamento de atos normativos praticados pelo próprio Poder Executivo, enquanto exercício do poder de autocontrole. A compatibilidade entre o reconhecimento da ilegalidade dos atos normativos infralegais e a redação do art. 26-A do Decreto nº

70.235/72 é patente, visto que não há vedação expressa. 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, que exige concretização, não havendo vedação expressa para seu exercício.

3. Mais do que novas teorias de hermenêutica jurídica que reconhecem a possibilidade de decisões baseadas em fundamentos extralegais, devem ser reformulados os critérios de acoplamento estrutural. O sistema deve ser adequado à necessidade de criação de normas técnicas por procedimento democrático, de forma a preservar a diferenciação entre sistema jurídico e sistema político.

3.1 Não se pode fingir que as normas infraconstitucionais e infralegais deixaram de ser utilizadas ou que, na prática, sucumbem diante da concretização dos direitos e garantias fundamentais. Como demonstrado, o Executivo segue criando normas gerais e abstratas; a atividade administrativa segue vinculada a essas normas e praticando atos administrativos dotados de imperatividade; os julgamentos administrativos seguem limitados em sua competência e deixam de anular os lançamentos baseados nessas normas. Não há um sistema eficiente. É urgente a reformulação de todo o sistema, de forma a produzir através da democracia a legitimação pelo procedimento. O sistema jurídico deve ser autopoiético. “A única maneira de liquidar o dragão é cortar-lhe a cabeça, aparar-lhe as unhas não serve de nada.” (Saramago, 2005, p. 48).

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. Tese de Doutorado, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), 2006.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: por uma teoria geral da política**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2007.

_____. **O positivismo jurídico**. São Paulo: Editora Ícone, 1999.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **MS: 8810 DF 2002/0170102-1**, Relator: Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 06.10.2003 p. 197RDDT vol. 109 p. 180RDR vol. 27 p. 226RSTJ vol. 190 p. 51

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **AI: 572965 MG**, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 24/02/2006, Data de Publicação: DJ 23/03/2006 PP-00019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ADI: 1851 AL**, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 08/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139, REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060.

BRASIL. União Federal. **Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. In <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm> Acesso em 08 nov. 2015.

BRASIL. União Federal. **Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009**. In <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm> Acesso em 08 nov. 2015.

BRASIL. União Federal. **Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972**. In <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm> Acesso em 08 nov. 2015.

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 08 nov. 2015.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Recurso Especial n. 255.483**. PIS - Ressarcimento. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Doux Frangosul S/A - Agro Avícola Industrial. Relatora: Dra. Nanci Gama. In <file:///C:/Users/Rafael%20Queiroz/Downloads/Decisao_13053000211200672.pdf> Acesso em 08 nov. 2015.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário n. 16641.000031/2008-11**. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual-calendário: 2004, 2005 compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.. Interessado: Empresa Concessionária de Rodovias do Sul S/A - ECOSUL. Relatora: Dr. Plínio Rodrigues Lima. In <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 08 nov. 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

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

_____. **Processo administrativo federal**. São Paulo: Atlas, 2013.

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.

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. **Conceito, Vigência, Interpretação, Integração e Aplicação da Legislação Tributária**. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 2010.

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

_____. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2014

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourq. **Competência Regulamentar da Administração Tributária, Legalidade e Segurança Jurídica**. In Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 217, São Paulo, outubro, 2013.

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, Anna Cândida da Cunha. In: MENDES, Gilmar Ferreira. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

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.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. **ICMS/ST: a rentabilidade da sistemática e a fidedignidade da base de cálculo presumida**. In Revista Jurídica Eletrônica da Universidade do Piauí, v. 1, n. 5. Teresina, julho a dezembro, 2013.

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

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

_____. **Legitimação pelo Procedimento**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

LOEWENSTEIN, Karl. **Political Power and the Governmental Process**. Chicago: University of Chicago Press, 1965.

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

MANEIRA, Eduardo. **Base de Cálculo Presumida**. Tese de Doutorado, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), 2002.

_____. **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.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

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

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo.

MOTTA, Fabrício. **Função Administrativa da Administração Pública**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

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.

_____. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2013a.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2001.

SARAMAGO, José. **As intermitências da morte**. São Paulo: Companhia das Letras, 2005.

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

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: RT, 2011.

_____. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2002