

**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP**

Alysson Castro de Brito

Lançamento tributário por arbitramento

Mestrado em Direito

**São Paulo
2019**

Alysson Castro de Brito

Lançamento tributário por arbitramento

Mestrado em Direito

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, sob orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

São Paulo

2019

Alysson Castro de Brito

Lançamento tributário por arbitramento

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, sob orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

Aprovado em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (Capes) – Código de Financiamento 001.

This study was financed in part by the Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior-Brasil (CAPES) - Finance Code 001.

RESUMO

O presente trabalho busca fazer uma análise do lançamento com arbitramento da base de cálculo. Esse instituto, expressamente previsto no Código Tributário Nacional, não tem recebido atenção da doutrina ou da jurisprudência nacional, todavia, possui um efeito prático de grande importância, vez que é modalidade de formalização do crédito tributário amplamente aplicado por todos os entes federados, apesar de não contar com uma extensa legislação nacional a par de sua simples previsão. Parte-se da premissa de que o direito é fenômeno de linguagem e, portanto, pode ser analisado pela semiótica, ferramenta que ajuda a melhor analisar o instituto do arbitramento. O arbitramento da base de cálculo constitui exemplo, como aqui defendido, de emprego do princípio da praticabilidade no direito tributário, permitindo exequibilidade da lei em busca de alcançar a generalidade da tributação e garantir a isonomia, em ocasiões nas quais não seria possível sua incidência regular por ausência de método para se aferir a base de cálculo de forma direta ou quando se desconfie de que o sujeito passivo possa estar prestando informações inverídicas. Relaciona-se também com diversos outros princípios, como legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva, razoabilidade e moralidade. O arbitramento da base de cálculo é aqui entendido não como modalidade de lançamento, mas como método indireto de aferição dessa parcela do critério quantitativo, o que demanda o uso de instrumentos de praticabilidade como presunções, ficções e conceitos jurídicos indeterminados. Para estudo desse instituto é primordial uma análise da doutrina, tanto nacional quanto alienígena. O direito comparado é também rica fonte, sendo utilizado para efetuar paralelos sempre que possível. Aspectos de vinculação e discricionariedade administrativa, bem como seus limites, são também debatidos. Ademais, são apresentadas justificativas para sua existência, abordadas hipóteses de cabimento, e defesas do sujeito passivo e exemplos concretos de sua aplicação, tanto adequados quanto inadequados, são criticados. Uma breve análise da jurisprudência dos tribunais superiores sobre o tema é também discutida ao final, seguida das conclusões alcançadas.

Palavras-chave: Direito tributário. Lançamento. Arbitramento da base de cálculo. Praticabilidade.

ABSTRACT

The present work aims to make an analysis of technique of the tax assessment with arbitration of the calculation base. This institute, expressly written Brazilian Internal Revenue Code, has not received much attention from national doctrine or jurisprudence, despite its great practical implications since it is a form of tax credit formalization widely applied by all public tax Treasury departments entities, although it does not have extensive regulation on the legislation, apart from its simple authorization. This work assumes the premise that law is a language phenomenon and, therefore, can be analyzed by semiotics, a tool that helps to better analyze this type of tax assessment. The arbitration of the basis of calculation is an example, as defended here, of the use of the principle of practicability in tax law, allowing the law to be practicable in the pursuit of general taxation and equality, at times when its regular incidence would not be possible due to the absence of a method to correctly measure the basis for the taxation or when it is suspected that the taxpayer may be providing untrue information. It relates also to various other principles such as legality, legal certainty, ability to pay, reasonableness and morality. Arbitration of the basis of calculation is understood here not as a mode to formalize the tax debt, but rather as an indirect method of gauging this portion of the quantitative criterion, which requires the use of practicability instruments such as presumptions, fictions, indeterminate legal concepts. For the study of this institute, an analysis of both national and alien doctrine is paramount. Comparative law is also a rich source, being used to make parallels whenever possible. Aspects of administrative binding and discretionary behavior as well as their boundaries are also debated. Justifications for its existence are presented, hypotheses of appropriateness are addressed, defenses of the taxpayer are examined and concrete examples of their application, both adequate and inadequate, are criticized. A brief analysis of the case law of the higher courts on the subject is also discussed at the end, followed by the conclusions reached.

Keywords: Tax law. Tax assessment. Arbitration of the tax base. Practicability.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 NATUREZA SEMIÓTICA DO DIREITO E PRINCÍPIOS OPERATIVOS	13
2.1 O conhecimento e o direito como ciência	13
2.2 Direito como linguagem.....	16
2.3 Convenções do modelo.....	21
2.4 Do caráter icônico da incidência e sua falibilidade.....	24
3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIO	29
3.1 Noção geral de princípios	29
3.2 Segurança jurídica	31
3.3 Capacidade contributiva	37
3.4 Legalidade.....	40
3.5 Razoabilidade	43
3.6 Moralidade tributária.....	46
4 PRATICABILIDADE	51
4.1 Complexidade do sistema	51
4.2 Definição e natureza jurídica da praticabilidade.....	53
4.3 Praticabilidade tributária.....	55
4.4 Instrumentos de praticabilidade.....	58
4.5 Limites à praticabilidade.....	63
5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	67
5.1 Direito tributário formal	69
5.2 Conceito e natureza jurídica do lançamento	71
5.3 Eficácia do lançamento	75
5.4 Obrigatoriedade do lançamento	77
5.5 Vinculabilidade do lançamento.....	79
6 ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO E SEUS LIMITES	83
6.1 Justificativas e fundamentações para a figura do arbitramento	84
6.2 Conceito de arbitramento.....	89
6.3 Hipóteses de cabimento	92
6.4 Procedimentos de aplicação	98

6.5 Distinção entre determinação da base de cálculo e fixação do tributo.....	103
6.6 Críticas à aplicação imprópria do arbitramento	107
6.7 Limites à atividade de arbitramento.....	113
6.8 Defesas do sujeito passivo	118
6.9 Planejamento tributário e arbitramento	124
7 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	133
7.1 Supremo Tribunal Federal	134
7.1.1 Necessidade de processo administrativo	136
7.1.2 Necessidade de omissão ou fraude por parte do contribuinte	137
7.1.3 Princípio da verdade material	137
7.1.4 Arbitramento do art. 148 e outras figuras de praticabilidade	138
7.2 Superior Tribunal de Justiça.....	139
7.2.1 Súmula 431	140
7.2.2 Hipóteses do art. 148 e prévio processo administrativo	142
7.2.3 Possibilidade de impugnação judicial do lançamento	143
7.2.4 Requisitos administrativos que visam afastar a pauta fiscal.....	144
7.2.5 Diferentes bases de cálculo para ITBI e IPTU	144
7.2.6 Arbitramento e substituição tributária da LC n. 87/1996	145
8 CONCLUSÕES.....	147
REFERÊNCIAS.....	155

1 INTRODUÇÃO

Ainda que se diga que ser cidadão também é ser contribuinte, a tributação é uma área de eterna tensão, pois lida com limites do exercício de direitos e garantias frente à imposição de tributos. Mesmo que para o exercício dos direitos e garantias seja necessária a presença do Estado, que tem na tributação sua principal fonte de custeio, o pagamento de tributos não é uma atividade prazerosa ou mesmo neutra. É sempre sentido como um fardo, com incontáveis horas de obrigações acessórias e diminuição de parcela do patrimônio privado, fruto, na maior parte das vezes, do esforço individual ou coletivo de quem sofre a exação. A sensação de uma ausência de retorno equivalente em termos de serviços por parte do Estado é uma qualificadora a negativar ainda mais essa já conturbada relação.

Pior ainda é a sensação de injustiça no sentido da ausência de isonomia caso essa tributação não alcance a todos de maneira geral e igual, causando desequilíbrios que acarretam diversos efeitos. Assim, o Estado tem o dever de buscar tributar a todos que realizam em concreto as hipóteses de incidência previstas nas normas. Na realização dessa atividade, busca cada vez mais obter informações para, cruzando dados, tributar a todos, independentemente de sua (completa) cooperação ou mesmo a despeito dela, desconstituindo operações e planejamentos tributários, caso identifique irregularidades.

A omissão do contribuinte tampouco pode obstacularizar o Estado de promover a efetivação da tributação. A fim de perseguir princípios constitucionais, o Estado é dotado de poderes para cumprir o dever de tributar, bem como possui instrumentos de praticabilidade que procuram evitar com que alguns poucos possam se valer de sua própria omissão em pagar tributos.

A tributação, a par de ser regra jurídica, é verdadeira expressão política, social e econômica. O objetivo da República de construção de uma “sociedade livre, justa e solidária” perpassa pela questão da justiça tributária. Para o adequado funcionamento do mercado e da sociedade como um todo é necessária a existência de mecanismos que garantam a efetiva e justa tributação isonômica, com garantia de segurança jurídica. Politicamente, é defensável a existência de mecanismos que façam valer a regra para todos e até punições no caso de seu descumprimento por má-fé, sob pena de que valer-se da própria torpeza seja recompensador.

A Administração tem o dever vinculado de, uma vez identificada a ocorrência do fato gerador, determinar a melhor maneira de conduzir o procedimento de apuração do montante devido e efetuar o lançamento, optando pelo método que mais favoreça princípios como a busca

da verdade material e capacidade contributiva, agindo dentro de certo espaço de discricionariedade que permita uma melhor aplicação da norma.

A par da hercúlea tarefa estatal, o cumprimento de obrigações tributárias pelos contribuintes não é uma tarefa menos complexa. A positivação do direito tributário tem criado uma verdadeira enxurrada normativa, em um sistema onde convivem três esferas com competência tributária e quatro níveis normativos, a saber: nacional, federal, estadual e municipal. Some-se aos diplomas legais em sentido estrito as inúmeras portarias, instruções, decretos, regulamentos administrativos, convênios interestaduais e tratados internacionais.

Não se pode olvidar que várias questões tributárias são pacificadas pelo judiciário, estadual e federal, em controle concentrado e difuso de constitucionalidade, legalidade e uniformização de interpretações, com existências de súmulas, algumas vinculantes, e decisões com efeito *erga omnes*.

Quanto ao aspecto material da legislação (em sentido *lato*), diversas normas têm de ser conjugadas e o uso de termos técnicos nem sempre é plenamente compreendido por todos. Assim que, apesar de na prática o conhecimento pleno de todas as normas ser uma tarefa virtualmente impossível para empresas e contribuintes (quicá até para a própria Administração e para judiciário), é vital lembrar que a principal missão dos contribuintes não é o pagamento de tributos e a gestão privada tem cada vez demandado mais horas para sua conclusão, além do custo com profissionais qualificados. As próprias características do sistema já produzem situações em que a legalidade gera dúvidas e compromete a segurança jurídica.

Essa situação se traduz em imediata insegurança quanto às operações já realizadas, que podem ser revistas e serem passíveis de multas, juros e correção. Do lado do contribuinte, mesmo que de boa-fé, o correto pagamento de tributos não é uma simples tarefa e, apesar dos esforços em sua realização, não se traduz em segurança jurídica.

O lançamento tributário, instituto típico do direito tributário, é a formalização exigida para que o tributo seja exigível. Ao mesmo tempo em que é uma ferramenta útil ao Estado, esse lançamento, que deveria acontecer de forma solene e legalmente regulada, pode, por vezes, na prática, fugir dos parâmetros constitucionais e legais, talvez devido à aplicação em massa, excesso de processos ou mesmo sede estatal por recursos, levando a ocorrência de lançamentos por arbitramento, infringindo limites e direitos constitucionais, como a estrita legalidade, devido processo legal substantivo, razoabilidade, verdade material, capacidade contributiva, segurança jurídica e, por vezes, beirando a arbitrariedade, abuso do poder estatal ou até mesmo verdadeiro confisco. O lançamento tem reflexos diretos no processo administrativo e judicial tributário, de forma que é deveras relevante a questão.

Apesar do dever de obediência à legalidade, é possível encontrar facilmente, na jurisprudência, casos de lançamentos indevidos feitos, por exemplo, próximo ao prazo de decadência, baseados na mera existência de cadastro ou em valores, por vezes de difícil ou impossível fundamentação, de forma totalmente dissociada de critérios como faturamento, renda, histórico de exercícios passados, obstaculizando até o pagamento quanto a eventual parcela devida, quando existente.

O contribuinte, do seu lado, frente à presunção de legalidade e veracidade dos atos administrativos, se vê incapaz, rotulado de mal pagador, com sua inscrição em cadastro de contribuintes em débito e vítima de possível constrição de seus bens de forma revestida de aparente legalidade, ainda que arbitrária. Há uma total ausência de segurança jurídica nesses casos. A simples compra pela *internet* é, por vezes, taxada pela Receita Federal como tendo seu valor falsamente declarado e tem um novo por ela arbitrado, muitas vezes sem a devida fundamentação. Essa presunção tem de então ser ilidida pelo contribuinte, que pode não possuir meios ou simplesmente “perde o prazo” para realizar a contestação administrativa.

Nessa verdadeira aplicação em massa da lei, a constituição do crédito tributário é um importante marco, pois este é condição necessária de formalização do crédito para posterior cobrança e é fixadora de datas-chaves de fenômenos como decadência e prescrição. Essa atuação estatal tem de obedecer a certos princípios e garantias em sua busca arrecadatória, sob pena de agir de forma arbitrária, ilegal e confiscatória. Além do mais, não pode obstaculizar o exercício dos demais direitos fundamentais, sob pena de violar princípios de envergadura constitucional.

Tampouco pode o Estado ficar imóvel frente à ausência de ações concretas dos contribuintes que, nos casos em que este é o responsável por apurar o montante devido e realizar o pagamento do tributo, se queda inerte. Isso significaria uma quebra na isonomia: alguns, os mais diligentes, arcariam com os custos do Estado enquanto outros, inclusive de má-fé, seriam isentos de contribuir com os tributos, o que fere mortalmente o princípio da generalidade da tributação, dentre outros.

O **objeto central** deste trabalho é analisar os fundamentos que justificam e os princípios aos quais essa atividade de arbitramento deve obediência. Pode-se apontar o fundamento para o arbitramento no art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN),¹ assim como

¹ Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, 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”.

seu fundamento constitucional na segunda parte do § 1º do art. 145 da Carta Maior, no sentido de concretizar outros objetivos, sempre respeitando direitos individuais.

A metodologia utilizada na pesquisa consiste na análise do direito constitucional positivo, do Código Tributário Nacional e de leis esparsas sobre o tema, levantamento da doutrina relacionada, análise dos princípios constitucionais mais afins à temática e tratamento jurisprudencial. Em vista da interdisciplinaridade do assunto, temas de ramos do direito correlacionados, principalmente direito administrativo, direito constitucional e direito processual civil são tangenciados, quando preciso. Todavia, o recorte metodológico se faz necessário a fim de não se perder de vista o foco no objeto da pesquisa, qual seja, a atividade de arbitramento da base de cálculo e sua fundamentação teórica, assim que temas correlatos serão analisados apenas na extensão necessária a fundamentar e analisar o fenômeno e seus efeitos.

Sempre que possível, o direito comparado é trazido à discussão, seja para simplesmente efetuar comparações, apresentar críticas ou mesmo conceitos legais estampados de forma expressa em outros diplomas legais. A doutrina alienígena é também pontualmente trabalhada, quando for possível aproximar conceitos e institutos entre os diferentes sistemas jurídicos.

Inicia-se o estudo do tema com uma análise do direito como fenômeno semiótico, o que implica em certos princípios práticos operacionais necessários ao sistema. Na sequência, são apresentados os limites constitucionais ao poder de tributar, com foco nos princípios constitucionais tributários mais ligados à temática em questão. Logo após, o princípio da praticabilidade é examinado em capítulo próprio. De forma breve, trata-se da figura do lançamento tributário em linhas gerais. Em seguida, passa-se à análise do fenômeno do arbitramento da base de cálculo, coração do trabalho. Depois, julgados dos tribunais superiores relacionadas ao tema são discutidos. Ao final, apresentam-se as principais conclusões atingidas ao longo do trabalho.

2 NATUREZA SEMIÓTICA DO DIREITO E PRINCÍPIOS OPERATIVOS

Ao se iniciar a investigação de qualquer objeto é necessário fixar algumas premissas, sob pena de comprometer as conclusões alcançadas. Ensina Paulo de Barros Carvalho que todo trabalho com pretensões científicas demanda uma tomada de posição² em relação aos seus conceitos e premissas, a fim de que se possa desenvolver um estudo de forma coerente.

Adotam-se, ao longo do trabalho, várias premissas que permitirão formular conclusões e sínteses de forma adequada e prezando pelo tema central da investigação. Inicia-se a pesquisa com a premissa de que o direito é linguagem e, como tal, pode ser estudado pela semiótica. Esta, como instrumento aplicado ao direito, permite sua modelagem e estudo, analisando-o como um sistema que opera num modelo de comunicação, necessitando de princípios operativos para operar de forma satisfatória como sistema. Algumas características do direito são mais bem analisadas desse modo e servem de base para construções posteriores.

Em particular, o fenômeno da incidência no caso do arbitramento possui aspectos interessantes e úteis quando analisado sob a matriz fenomenológica peirceana e quanto à classe de signos para classificar a incidência, o que a distingue da regra geral. Os princípios operacionais que conferem efetividade ao sistema têm também aplicação direta na fundamentação da figura do arbitramento.

2.1 O conhecimento e o direito como ciência

Uma compreensão do direito que tenha como ponto de partida sua caracterização como ciência demanda o tratamento, ainda que em linhas gerais, sobre o que é ciência, o que é conhecimento científico e o que é conhecer.

Conhecer, anota Maria Helena Diniz (2009, p. 13), “consiste em levar para a consciência do sujeito cognoscente algo que está fora dele”. É apreender o objeto no intelecto, é pensar um objeto, fazer renascer o objeto conhecido dentro do conhecedor, alterando o sujeito cognoscente. É transferir para quem procura conhecer um objeto as propriedades deste.

É uma relação em que um não existe sem o outro. Essa imagem do objeto, sua tradução cerebral, não se confunde com o próprio objeto. Na lição da autora, existem três ingredientes do conhecimento: o sujeito cognoscente (o “eu”), o ato que se desprende desse sujeito e o objeto

² “Qualquer trabalho jurídico com pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes” (CARVALHO, 2009, p. 32).

atingido por essa atividade. Pode-se inferir, portanto, que se trata de uma relação triádica genuína, ainda que não seja esse o termo usado pela autora.

O conhecimento não é absoluto, mas sempre relativo, estando condicionado ao sistema de referência empregado. Fazer a relação entre o conhecimento e o sistema de referência é formular juízos. Ensina Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 77) que juízo é “ato de julgar, meio do qual afirmamos ou negamos que um predicado convém a dado objeto, sujeito da predicação”.

O conhecimento demanda uma coerência entre os juízos enunciados e é somente através deles que se transmite o conhecimento (DINIZ, 2009, p. 16). Esse conjunto de afirmações e negações sobre o objeto, dentro de um sistema de referência, vai compor o corpo de conhecimento sobre o objeto de determinada ciência.

A par do saber ou do conhecimento vulgar, que são meras constatações assistemáticas da linguagem cotidiana, ainda que de importante valor prático e cultural,³ pode-se destacar o saber científico,⁴ que é o conhecimento metodicamente fundado, demonstrado e sistematizado (DINIZ, 2009, p. 18).

A coerência interna é marca da ciência e deve ser almejada em todo estudo científico. Ademais, a ciência requer um ordenamento segundo princípios próprios e regras particulares. Maria Helena Diniz (2009, p. 19) define ciência como “uma ordem de constatações verdadeiras, logicamente relacionadas entre si, apresentando a coerência interna do pensamento consigo mesmo, com seu objeto e com as diversas operações implicadas na tarefa cognoscitiva”.

Diversas são as possíveis classificações das ciências na doutrina do direito e na própria filosofia geral das ciências.⁵ Classificar é a atividade de dividir um conjunto em grupos através de algum critério, aproximando os semelhantes entre si e segregando-os dos demais elementos. Segundo Roque Antonio Carrazza (2017, p. 622), “em exposição abreviada, classificar é o

³ Cf., sobre ciência e conhecimento vulgar: FRANCELIN, Marivalde Moacir. Ciência, senso comum e revoluções científicas: ressonâncias e paradoxos. *Ciência da Informação*, Brasília, v. 33, n. 3, p. 26-34, dez. 2004. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-19652004000300004&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 08 dez. 2018. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-19652004000300004>.

⁴ Outras formas de conhecimento apontadas na literatura são o conhecimento empírico, filosófico, teológico ou religioso. Cf. CARTONI, Daniela Maria. Ciência e conhecimento científico. *Anuário da produção acadêmica docente* (Anhanguera Educacional), Valinhos, v. 3, p. 9-35, 2009. Disponível em: <https://repositorio.pgsskroton.com.br/bitstream/123456789/1344/1/Artigo%201.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2018.

⁵ Maria Helena Diniz apresenta as classificações de Augusto Comte, Wilhelm Dilthey, Aristóteles, a par de indicar várias obras com outras classificações. Charles Peirce também possui uma conhecida e interessante classificação das ciências. Cf., também sobre a classificação de Peirce: BACHA, Maria de Lourdes. Comte e Peirce, sobre a classificação das ciências: o status da matemática. *História da Ciência e Ensino: construindo interfaces*, [S.l.], v. 9, p. 75-91, maio 2014. ISSN 2178-2911. Disponível em: <http://revistas.pucsp.br/hcensino/article/view/19428>. Acesso em: 2 jan. 2019.

procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos”. Além disso, explica o doutrinador, é importante que se atente ao fato de que a classificação pode ou não ser útil ou oportuna, não se devendo aplicar conceitos de certo ou errado, ou mesmo valor lógico à classificação (CARRAZZA, 2017, p. 622-623).

Cada ciência possui seu objeto, demandando o recorte metodológico necessário para que se delimite seu campo de abrangência e métodos.⁶ Assim, o conhecimento científico está condicionado também pelo seu objeto. Uma importante e útil classificação das ciências é obtida ao agrupá-las quanto aos métodos e objetos, assim, temos as ciências naturais e humanas, conforme se estude um fenômeno natural ou um estritamente humano.

Ao tratar o direito como objeto do conhecimento, Clarice de Araujo (2011, p. 21) informa que ele compõe a classe dos objetos culturais, representando uma integração entre o ser (*Sein*) e o dever-ser (*Sollen*).

O objeto cultural, diferente do natural, não possui características de universalidade, ao contrário, representa parcela do universo contida em percepções situadas no tempo e no espaço, em uma perspectiva específica e apenas parcial da realidade. Depende mais da constância das significações do que das propriedades dos objetos. O Direito, como ciência da cultura, objetiva conhecer como funciona e desenvolve o direito, tecendo sobre proposições nomoempíricas.

Ensina Maria Helena Diniz (2009, p. 131) que “ante a necessidade de ver o direito como um fenômeno inserido em situações vitais, dotado de sentido, a ciência jurídica surge como uma ciência cultural”. No entanto, o conhecimento do direito como algo diferenciado do seu objeto é uma conquista tardia da humanidade, como afirma Tércio Sampaio Ferraz Junior (2018, p. 62).

A diferenciação entre direito e ciência do direito é sempre trazida à tona também por Paulo de Barros Carvalho em várias de suas obras.⁷ A ciência do direito é metalinguagem, tem

⁶ “A realidade é um tecido contínuo e heterogêneo que recobre o mundo; a ciência, por meio da metodologia, faz cortes sobre esse real, produzindo descontínuos homogêneos. É esse esforço que permite o conhecimento articulado sobre a realidade. Um conjunto de técnicas e processos é utilizado para demarcar o objeto e ultrapassar a subjetividade do autor, suscitando a possibilidade de conhecê-lo, pesquisá-lo, explorá-lo e, se for o caso, alterá-lo” (CARVALHO, 2011, p. 240). Sobre crítica ao recorte metodológico, especificamente no direito tributário como ramo do direito do direito: MARIA FERREIRA NETO, Arthur. Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática no direito tributário. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 57-120, ago. 2017. ISSN 2179-8214. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/index.php/direitoeconomico/article/view/9690/17460>. Acesso em: 08 dez. 2018. doi: <http://dx.doi.org/10.7213/rev.dir.econ.soc.v8i1.9690>.

⁷ Dentre elas o seu *Curso de Direito Tributário* (2018), *Direito Tributário: linguagem e método* (2015), *Fundamento jurídicos da incidência* (2012).

por seu objeto de estudo o direito, com este não se confundindo. Este último também pode ser visto como metalinguagem em relação a realidade que procura disciplinar. Ou seja, é um atributo que depende de uma referência para sua aferição.

A epistemologia jurídica concebe o direito como objeto criado pelo homem, com conteúdo valorativo⁸ e, portanto, pertencente ao campo da cultura. Essa cultura, para Maria Helena Diniz (2009, p. 131), “é tudo que o ser humano acrescenta às coisas (*homo additus naturae*, diziam os clássicos) com a intenção de aperfeiçoá-lo. Abrange tudo que é construído pelo homem em razão de um sistema de valores”.

Conhecer não é um produto acabado, mas um procedimento em vista de uma verdade futura, e, para que o conhecimento seja atingido, é necessário que se formulem perguntas que possam ser respondidas pelo teste da experiência com o objeto da investigação (PEIRCE, CP 5.401-5.402).

Conhecer um objeto é conhecer seus efeitos. Assim, conhecer o direito é conhecer os efeitos e princípios operativos que fazem com que sua existência e efetividade sejam possíveis. E mais, como quer a semiótica, é ser possível representá-lo e atuar sobre ele no futuro, tendo por meta “antecipar imaginariamente a conduta para que se efetive no futuro” (SILVEIRA, 2007, p. 23). Essa visão aproxima-se de uma abordagem realista do direito, pois leva em conta seus efeitos práticos, ou seja, na realidade.

Desse modo, o direito é objeto do conhecimento, podendo ser visto como objeto das ciências humanas, com uma alta carga valorativa e também como instrumento ou técnica, tendo o comportamento humano por seu objeto. Assumindo que este é linguagem, pode-se utilizar de ferramentas como lógica e semiótica para seu estudo. Essa visão do direito como linguagem, premissa assumida, é mais bem analisada no tópico seguinte, onde se inicia a aplicação dos conceitos semióticos ao direito.

2.2 Direito como linguagem

O direito positivo, como sustentado por Hans Kelsen (1998, p. 4), pode, em uma de suas múltiplas facetas e definições, ser conceituado, de forma singela, como “um sistema de

⁸ “Agora, os (c) objetos culturais, entre os quais se aloja o direito, são todos aqueles que estão na experiência, tendo existência real, contudo sempre valiosos, positiva ou negativamente.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Breves considerações sobre a função descritiva da ciência do Direito Tributário. *Revista Consultor Jurídico*, 1º out. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>. Acesso em: 10 dez. 2014).

normas que regulam o comportamento humano”. Esse sistema é baseado em linguagem artificialmente elaborada a partir da linguagem comum.

Língua, reitera Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 15), “é apenas um dos sistemas sógnicos que se presta a fins comunicacionais”. No sentido de idioma, é um sistema de signos, em determinada comunidade, sendo instrumento de comunicação entre seus membros.

Noção correlata à de linguagem é a de fala. Fala é ato individual, de seleção e atualização em face da língua, sendo conceito distinto desta. Estão assim atreladas, em um processo dialético, língua e fala; não existe fala sem língua e tampouco língua sem fala.

Linguagem é termo mais amplo, significando capacidade de se comunicar por meio de signos. Há, entre língua e linguagem, uma relação concêntrica de pertencimento. Linguagem é qualquer sistema social e histórico de representação do mundo. Língua é um particular sistema de linguagem, escrita ou oral, de sons que transmitem conceitos e se articulam por meio da fala; é, logo, uma espécie de linguagem, que, sendo gênero, comporta outras linguagens, como a linguagem da moda, da publicidade, do cinema, dentre outras.

É por meio da linguagem que se expressam os dados e valores de dada ciência, de forma que onde exista uma ciência há uma linguagem. Cada ciência, ensina Miguel Reale (2012, p. 22), exprime-se por meio de uma linguagem própria. O direito, de igual forma que a física, a química e outras ciências, se vale de uma linguagem que lhe é particular.

O direito, funcionando como fenômeno de comunicação, mormente o direito positivo, que é essencialmente escrito, seja ele de origem legislativa ou jurisprudencial, pode ser entendido como linguagem, uma forma particular de linguagem, com seu próprio corpo de signos, uma verdadeira linguagem formalizada ou artificial, ainda que se valha da língua natural ou vernáculo na sua codificação.

Utilizando a linguagem natural como sua ferramenta e meio de constituição, o direito lhe atribui um significado próprio quando se apropria ou descreve os padrões e comportamentos desejados pelo legislador, a fim de obter determinada resposta dos usuários do sistema. Esse processo ocorre a partir da geração de signos simbólicos, frutos de uma convenção⁹ entre os participantes da troca de mensagens.

Para a teoria da comunicação, as linguagens formalizadas são tidas como códigos artificiais, que comunicam padrões de comportamento e lhes atribuem valores. Para que

⁹ Convenção essa que virá a fundamentar a classificação das leis como signos simbólicos, em oposição a signos icônicos ou indiciais.

determinado fenômeno possa adentrar o direito, necessita passar pelo processo de normatização, ser introduzido ao sistema do direito utilizando esse código.

Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 73) também apresenta o direito como sistema de linguagem:

Se fixamos o pressuposto de que o direito é uma camada linguística, vazada em termos prescritivos, como um vetor dirigido ao comportamento social, nas relações de intersubjetividade, nada mais natural que apresentarmos a proposta de interpretação do direito como um sistema de linguagem.

Regina Helena Costa (2007, p. 26) trata o direito como linguagem natural, não formalizada. Consideramos concordar com a autora, no sentido de que a linguagem do direito positivo não tem uma formalização própria da lógica ou mesmo da ciência do direito, está sim devedora de um formalismo, operando dentro da lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica).

Todavia, devemos considerar que há um maior grau de formalização mesmo no direito positivo, vez que este deve valer-se de institutos próprios da teoria geral do direito com o seu sentido próprio, onde termos como “competência”, “renda” e “execução” têm sentido específico para o direito. Dizer que um juiz é competente, em termos jurídicos, tem sentido diverso do sentido da linguagem natural. Portanto, o direito usa a linguagem natural, mas a partir dela cria uma sistematização própria, instrumentalizando-a, criando uma especificidade própria, produzindo uma linguagem técnica.

Paulo de Barros Carvalho (2015) ensina que mesmo o direito positivo, em oposição à Ciência do direito, deve apresentar certo grau de racionalidade, constituindo um sistema. Nas palavras do autor:

Ora, a despeito de tomar as variações terminológicas como precioso recurso para a construção da descritividade própria do discurso científico, não vejo como se pode negar a condição de sistema a um estrato de linguagem tal como se apresenta o direito positivo. Qualquer que seja o tecido de linguagem de que tratamos, terá ele, necessariamente, aquele mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas, de que o ser sistema é uma das formas. (CARVALHO, 2015, p. 225).

O Direito como manifestação cultural humana e sistema de linguagem pode ser estudado como fenômeno semiótico de comunicação. Nessa visão, é um sistema simbólico, evoluindo na medida em que os significados dos símbolos crescem, sendo, em virtude disso, possível a aplicação do método semiótico e pragmatista peirceano ao seu estudo. Ao aplicar a

fenomenologia peirceana, é possível reconhecer a probabilidade de margens de erro, acasos e imprevistos nas iterações do sistema, sem, contudo, negar seus aspectos lógicos, suas regularidades e aspectos operacionais.

Charles Peirce foi o precursor da lógica como ciência. Dominou diversas áreas do conhecimento, tanto exatas quanto humanas (culturais), vindo a ser considerado um filósofo apenas após sua morte. Ele buscou uma aproximação alternativa ao pensamento filosófico através das ciências, levando para a filosofia o espírito da investigação científica, como os métodos de observação, hipóteses e experimentos praticados na ciência, assumindo que as disciplinas filosóficas eram ou poderiam se tornar também ciência. Atribuiu um relevante papel à Lógica, através da qual se daria o caminho para a Filosofia. A própria Semiótica que definiu seria uma Filosofia científica da linguagem.¹⁰

A semiótica peirceana como ciência dos signos não se restringe apenas aos fenômenos de linguagem baseados na língua (ou mesmo na linguística), mas a todo e qualquer sistema de comunicação inteligível. Pretende-se, então, mais abrangente que a linguística e, ao não lançar mão das categorias aristotélicas de análise de atos predicativos, não opera através de sínteses, mas das formas como um fenômeno se apresenta à mente. A teoria peircena faz uso de tríades em quase todas as suas classificações.¹¹ Quanto aos fenômenos, considera a existência (simultânea) de três categorias (numa relação concêntrica): a primariedade (potencialidade), a secundidade (existência ou factualidade) e a terceiridade (generalidade) (SILVEIRA, 2007, p. 40-41).

Charles Morris (1985, p. 24) ensina que a semiótica é tanto uma ciência em si mesma quanto um instrumento das ciências. Por sua vez, para Clarice de Araujo (2011, p. 8), é a ciência

¹⁰ Peirce redigiu um conceito de semiótica: “*Logic, in its general sense, is, as I believe I have shown, only another name for semiotic (sêmeiōtiké), the quasi-necessary, or formal, doctrine of signs. By describing the doctrine as “quasi-necessary,” or formal, I mean that we observe the characters of such signs as we know, and from such an observation, by a process which I will not object to naming Abstraction, we are led to statements, eminently fallible, and therefore in one sense by no means necessary, as to what must be the characters of all signs used by a ‘scientific’ intelligence, that is to say, by an intelligence capable of learning by experience*” (CP. 2. 227). Tradução nossa: “A lógica, em seu sentido geral, é, como creio ter mostrado, apenas outro nome para a doutrina semiótica (sêmeiōtiké), a quase necessária, ou formal, dos signos. Ao descrever a doutrina como ‘quase necessária’, ou formal, quero dizer que observamos os caracteres de tais sinais como sabemos, e de tal observação, por um processo que não vou me opor a nomear Abstração, somos levados a declarações, eminentemente falíveis e, portanto, em um sentido, não necessárias, quanto ao que deve ser o caráter de todos os signos usados por uma inteligência ‘científica’, isto é, por uma inteligência capaz de aprender pela experiência.”

¹¹ “*My view is that there are three modes of being. I hold that we can directly observe them in elements of whatever is at any time before the mind in any way. They are the being of positive qualitative possibility, the being of actual fact, and the being of law that will govern facts in the future.*” (PEIRCE, CP. 1.23). Tradução nossa: “Minha opinião é que existem três modos de ser. Eu sustento que podemos observá-los diretamente em elementos do que quer que esteja em qualquer momento antes da mente de qualquer forma. Eles são o ser da possibilidade qualitativa positiva, o ser do fato real, e o ser da lei que governará os fatos no futuro.”

dos signos, que estuda os fenômenos de representação, ou seja, estuda não somente as representações verbais, mas sistematiza qualquer tipo de representação.

A semiótica pura é uma disciplina voltada à investigação de fenômenos da linguagem, sendo teórica e abstrata. Existem também as semióticas aplicadas, denominadas também de descritivas ou empíricas, ligadas a questões de áreas específicas, como a semiótica jurídica (ARAUJO, 2017, p. 1).

Utilizando a teoria semiótica, pode-se dizer que há um processo de formalização, constituindo-se transformações artificiais da linguagem natural. Partindo dessa premissa, é possível estudar o direito como um fenômeno semiótico de comunicação.

A semiótica jurídica, como método de estudo do direito, foi desenvolvida, ensina Clarice de Araujo (2017, p. 3), a partir dos estudos de Felix Oppenheim, em seu artigo “Outline of a logical analysis of law” (OPPENHEIM, 1944, p. 142). Segundo Oppenheim, para que a análise lógica pudesse ser aplicada ao direito, dever-se-ia ver o direito como linguagem. Essa premissa fundamenta o uso da lógica ao direito e abre uma série de outras possibilidades de estudo do direito, como o uso da linguística, da semiótica e da análise do discurso.

Ensina Clarice de Araujo (2011, p. 8) que, para Charles Morris, “a linguagem legal revela um exemplo de discurso designativo-incitativo”. Pretendendo utilizar a semiótica para exatidão nas ciências humanas, adota o signo como unidade científica fundamental e segmenta os processos semióticos em três aspectos ou dimensões que podem ser estudados isoladamente. Essa tripartição de dimensões permanece exercendo influência na semiótica jurídica.

A semiótica jurídica é, como posto por Lenio Streck (2014), “uma ciência empírica do direito”, e, ao considerar o direito como objeto da cultura, ela o localiza no espaço e no tempo. Além de incluir os signos linguísticos, consegue tratar também os não linguísticos, como um sinal de trânsito, gestos e expressões, sem desconsiderar que o seu suporte é a língua produtora de um discurso.

Nessa perspectiva, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 104) discorre que o conhecimento de toda manifestação de linguagem demanda a investigação em três planos fundamentais, o que se aplica à análise do direito. Esses planos são: sintático, semântico e pragmático. Essa sistematização pertence à semiótica de Charles Morris. Nas palavras de Karl-Otto Apel (2000, p. 167), a sintaxe “diz respeito à relação intralingüística dos signos entre si”, a semântica está ligada ao relacionamento dos signos com fatos extralingüísticos correlatos e a pragmática à associação dos signos com os usuários da linguagem.

O primeiro plano (ou dimensão), a sintaxe (MORRIS, 1985, p. 43), cuida da relação dos símbolos linguísticos entre si, isto é, sem referências ao mundo exterior. Considerando as

normas como signo, seria a relação de uma lei com outra lei ou com a Constituição, de um decreto com a lei que o fundamenta. Também a estrutura intranormativa, de antecedente e conseqüente pertence à sintaxe. A inconstitucionalidade de determinada lei seria, assim, um exemplo de problema no plano sintático.

A semântica seria o campo das significações. A semântica jurídica analisa a referência das normas com o mundo dos eventos que elas buscam regular, do significado dos termos jurídicos, de sua precisão ou imprecisão (MORRIS, 1985, p. 55). Assim, uma ambigüidade seria exemplo de problema encontrado no plano semântico normativo.

A terceira dimensão, pragmática, olha para os destinatários da linguagem e como eles a utilizam. Os signos são utilizados por seres vivos, que se relacionam com os signos por fenômenos biológicos, psicológicos e sociológicos. Este é um relacionamento vivo, em constante transformação, que nem sempre segue as regras da linguagem. Nesse plano está a efetividade do direito (MORRIS, 1985, p. 67).

Como visto, o estudo do direito pela semiótica é baseado na premissa de Felix Oppenheim de que o direito pode ser visto como linguagem. Uma vez estabelecida essa premissa, pode-se utilizar a semiótica para modelar o direito e, desse modelo, extrair determinadas conclusões.

O direito pode (e deve) ser analisado sob esses três planos ou dimensões para uma correta apreensão do fenômeno jurídico em sua completude, desde sua fundamentação até seu uso prático, bem como dos problemas possíveis em cada um desses planos.

2.3 Convenções do modelo

Ao tratar a função prescritiva (ou conativa) como função dominante da linguagem jurídica, existem convenções pragmáticas necessárias aos efeitos da prescritividade da linguagem legal, assegurando o exercício da coercibilidade como função dominante.

Esses princípios operativos não são exclusivos da visão semiótica do direito, mas verdadeiros princípios formativos (ou informativos) sem os quais o sistema jurídico não teria como funcionar de maneira minimamente satisfatória.

A semiótica jurídica aponta três principais convenções (princípio operativos) para o funcionamento do modelo construído a partir do sistema do direito: imperatividade das normas, monopólio da força e proibição da ignorância. Todos, sem dúvida alguma, são de grande relevância para esta pesquisa.

Ensina Clarice de Araujo que o direito, como sistema, garante sua própria imperatividade numa relação de imputação imposta e aceita por seus todos os seus participantes (ARAUJO, 2011, p. 32).

Norberto Bobbio, ao tratar da relação entre direito e força no ordenamento jurídico, faz uma construção lógica estruturante do ordenamento de viés kelseniano, com esquematização da existência da norma fundamental (uma constituição) e da existência de uma norma fundamental hipotética, que estabelece como mandamento ser necessário que se obedeça ao poder originário,¹² sendo este último o “conjunto das forças políticas que num determinado momento histórico tomam o domínio e instauram um novo ordenamento jurídico” (BOBBIO, 1995, p. 64).

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 33) ressalta que “o Direito é essencialmente coativo”, ainda que esta seja uma característica que não lhe seja única. As normas religiosas e as de civilidade também prescrevem deveres e apresentam sanções. O elemento diferenciador é a forma como essa coatividade é exercida.

O caráter convencional da imperatividade jurídica, ensina Clarice de Araujo (2017, p. 17), reside, nas democracias, no teor do correlato princípio democrático, para quem todo poder emana do povo, que o exerce por meio de seus representantes. O respeito às legítimas eleições confere o caráter imperativo às leis na democracia (ARAUJO, 2017, p. 17) e essa convenção busca uma obediência voluntária, ainda que não retire do direito a sua característica de coercitividade.

Noberto Bobbio, trabalhando a relação entre força e poder, coloca a força como instrumento necessário para exercer o poder, apesar de não o justificar. O detentor da força pode ser apontado pela origem do poder, no caso da fonte baseada em convenção e no caso dos Estados Modernos, onde o próprio Estado é seu detentor em regime de monopólio. Nega, contudo, a ideia kelseniana de que o direito é regulador da força. Segue o autor italiano falando que o “objetivo de todo legislador não é organizar a força, mas organizar a sociedade mediante a força” (BOBBIO, 1995, p. 70).

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 33) ensina que “só o direito coage mediante o emprego da força”, sendo este seu trato distintivo que o difere da moral e da religião. O direito, em casos extremos, chega à restrição da liberdade e à expropriação de bens. Essa maneira de

¹² Poderiam ser três as fontes desse poder originário, na visão do autor italiano: (a) origem divina: o poder do soberano derivaria do poder de Deus; (b) lei natural: ditame da razão, tendo como preceito fundamental o dever de obediência aos governantes; e (c) convenção originária: o contrato social, com a vontade coletiva sendo a justificação do poder (BOBBIO, 1995, p. 64).

garantir e enforçar a forma de cumprimento de seus mandamentos é que caracteriza o direito, apartando-o de outros sistemas normativos.

O monopólio da força, a coercitividade que marca o direito, é seu interpretante energético, não encontrado em outros sistemas também normativos, como o moral ou religioso. Somente o Estado pode manifestar a força contra os cidadãos, salvo raras exceções, e a existência de um devido processo garante ao cidadão meios de defesa contra esse mesmo Estado, garantindo que, para ser a força exercida contra qualquer de seus pares, seja demandada a intermediação deste, seja para execução forçada ou para privação da liberdade (ARAÚJO, 2017, p. 17).

Uma das características da norma jurídica, ensina Bobbio (1995, p. 25), é a do sujeito que põe a norma.¹³ O ordenamento normativo tem uma eficácia reforçada, e apenas quem está em condições de impor essa eficácia é o soberano, detentor do monopólio do exercício da força.

Um dos princípios operativos fundamentais do direito é aquele estampado no art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), Decreto-Lei n. 4.657/1942, segundo o qual ninguém se escusa do cumprimento da lei alegando seu desconhecimento.

Esse princípio operativo é necessário no modelo do sistema do direito. Esse ponto é anotado também por Regina Helena Costa (2007, p. 27), “tanto assim é, que o próprio direito positivo abriga expressamente o princípio segundo o qual **a ignorância das leis não escusa seu cumprimento**” (grifos no original). Não fosse assim, não seria possível garantir o caráter coercitivo do direito, cuja filosofia do direito aponta como maior diferenciador entre normas de direito e normas de outros sistemas prescritivos (CARVALHO, 2009, p. 32-35). Dessa forma, é da essência do direito que este tenha o poder de fazer valer suas normas, o que não seria possível caso o sujeito sob seu regramento pudesse se escusar do cumprimento alegando desconhecimento da norma.

Alfredo Augusto Becker (2007, p. 53) parte da infalibilidade da regra jurídica e chega à mesma conclusão de que é inescapável a produção de efeitos jurídicos, a despeito da ignorância do sujeito passivo.

¹³ Outros três critérios propostos são o formal (elementos estruturais da norma), o material (conteúdo das normas) e o do destinatário (BOBBIO, 1995, p. 23).

Ademais, a incidência, para Alfredo Becker (2007, p. 54), é automática e infalível, mesmo em caso de ignorância ou mesmo voluntário ato de vontade contrário à lei, podendo o Estado se valer de instrumentos, inclusos de coação, para fazer valer a sujeição.¹⁴

Todos esses princípios operativos têm aplicabilidade ao fenômeno do arbitramento da base de cálculo, vez que o Estado age por contra própria para fazer valer a lei, que, pelo fenômeno da imputação, deve incidir vez que acontecido o fato descrito na hipótese de incidência, podendo o Estado valer-se de execução fiscal para cobrança do montante apurado em procedimento administrativo de lançamento, que não pode deixar de valer mesmo que sua existência seja desconhecida por parte do contribuinte.

2.4 Do caráter icônico da incidência e sua falibilidade

No modelo de incidência ponteana, esta é automática e infalível, baseada num mecanicismo automático. Uma vez ocorrido o suporte fático no mundo real, opera-se o fenômeno do nascimento do fato jurídico (que é um fato social), configurando sobre o suporte fático a incidência da regra vigente.

É a “morfogênese jurídica” da incidência, deformando a regra para o suporte fático, adjetivando-o pela norma. A regra jurídica é o prisma pelo qual se olha o suporte fático (ARAÚJO, 2011, p. 112). O fato jurídico é similar ao tipo descrito pela hipótese de incidência, uma inferência por similitude.

Esse determinismo ponteano é fruto de um pensamento que aproxima o direito da certeza e previsibilidade físico-matemática, seguindo a corrente que tenta emprestar cientificidade ao direito, aproximando-o de uma ciência exata. Para Alfredo Augusto Becker (2007, p. 326), a incidência é automática, imediata, instantânea e infalível, como um fenômeno eletromagnético.

A incidência seria, assim, um processo físico, automático e infalível. Não é algo realizado por um agente humano, falho e complexo, cercado e imerso em um contexto social-

¹⁴ O princípio é aplicado pelos tribunais, incluso no direito tributário. A jurisprudência assim nos esclarece: “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA À ORDEM. IGNORÂNCIA DA LEI. 1. No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiros, deverá ser emitida Nota Fiscal na forma do artigo 116, § 3º, do Decreto estadual nº 33.178/89. 2. Ninguém se escusa de cumprir a lei por desconhecimento, nos termos do artigo 3º da Lei de Introdução ao Código Civil. Negado seguimento ao recurso por ato do Relator. Art. 557 do Código de Processo Civil”. (Apelação Cível Nº 70022215735, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/12/2007).

cultural e de posse de um ordenamento extremamente complexo, que utiliza a linguagem com todas suas vicissitudes, lacunas, ambiguidades, sobreposições.

Fato, ensina Clarice de Araujo, não é um dado concreto, uma materialidade, é apenas uma proposição, uma representação, uma relação. Para Peirce, fatos, assim como todas as coisas são signos, é uma proposição, pode ser definido como uma secundidade (ARAUJO, 2011, p. 91-92). Tal como um signo não representa a totalidade do seu objeto, o fato não representa o evento em sua completude, sendo um fragmento da realidade social. Na teoria peirceana, fato é um objeto imediato, um signo de representação da realidade social que não a esgota.

Afirma Clarice de Araujo (2011, p. 96) que “para os efeitos da incidência o conceito de suporte fático está para o de objeto dinâmico da semiótica peirceana, assim como o de fato jurídico está para o de objeto imediato do signo”. A incidência é um processo que ocorre no pensamento, envolvendo a interpretação de leis gerais e sua adequação (ou não) ao caso concreto. O objeto dinâmico é o objeto real, como todas as suas facetas. O objeto imediato é o signo, incompleto, refletindo eleições de projeções do objeto.

A semiose de representação do objeto dinâmico pelo objeto imediato do signo é a dinâmica da geração do fato jurídico. As normas têm natureza de signos simbólicos, dado seu caráter convencional, é terceiridade.

A incidência, todavia, tem um caráter icônico. Na medida em que as normas, abstratas e gerais, contêm hipóteses descritivas, declarando qualidades, para que ocorra a incidência é necessária uma afinidade de características entre o suporte fático e os predicados contidos na norma, que refletem a opção do legislador. As características do fato social provocam no intérprete uma inferência por similitude, na medida em que as hipóteses são descritivas, determinando qualidades suficientes para implicar a incidência (ARAUJO, 2011, p. 113-114).

A incidência demanda essa relação de similitude entre qualidades existentes no suporte fático e as presentes na regra geral hipotética, realizando-se quando uma mente (intérprete) fizer a comparação entre ambos. A incidência é, desse modo, fenômeno do pensamento e revela-se como ícone puro. Esse caráter icônico é sua forma de jurisdição (ARAUJO, 2011, p. 128).

Para Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 159), o fato jurídico acontece quando o sujeito competente relata, em forma de linguagem, um evento ocorrido. Não é o texto que incide sobre o fato social, é o ser humano que, buscando a norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta. Isso demanda a incidência, então, de uma ação humana que busca semelhança e é, em virtude disso, icônica.

No entanto, por questões de praticabilidade, tema tratado em profundidade em capítulo próprio mais adiante, em determinados casos o próprio direito permite o uso de métodos

indiretos para que se efetive essa aferição, ou seja, torna possível o uso de presunções, ficções e índices a fim de se chegar a determinado resultado, objetivando garantir a prevalência da norma e sua incidência, cuja aplicação não seria possível por ausência de lastro probatório para aferir a similitude necessária demandada para incidência da regra jurídica. É efeito prático do princípio operacional da imperatividade da norma, que não pode ser afastada pela ignorância de sua existência.

Assim sendo, é possível argumentar que o uso de índices acaba por alterar, ou no mínimo atenuar, o carácter icônico da incidência, permitindo uma incidência indicial, ainda que parcialmente, baseada em provas indiretas e métodos alternativos, que apontam a uma realidade (ou descrição desta) apenas provável.

Não ocorre, puramente, com base em similitude, mas apresenta também um carácter de probabilidade, cuja concreção é aferida de forma indireta. Mais do que uma realidade apenas possível, esse carácter de probabilidade é condição necessária ao uso de índices.

Trazendo esse conceito ao fenômeno sob análise, considerando o juízo hipotético condicional normativo, cuja imputação é o surgimento de uma relação jurídica, pode-se entender a hipótese de incidência tributária como “descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária” (ATALIBA, 2010, p. 76).

Essa hipótese desdobra-se em antecedente e conseqüente. O primeiro descreve o fato, apontando coordenadas de tempo e espaço de sua efetiva ocorrência; o segundo prescreve relação jurídica, indicando sujeitos (ativo e passivo) e seu objeto.

Na lei, ensina Geraldo Ataliba (2010, p. 117), devem estar presentes os critérios para determinar o nascimento da obrigação tributária, apontando sua realização genérica e específica, bem como momento, critérios de identificação do sujeito passível e da quantia. Interessa aqui este último, que pode ser decomposto em base de cálculo e alíquota.

Alíquota é grandeza exterior ao objeto, criada por lei, genérica, imutável (ATALIBA, 2010, p. 117). Base de cálculo pode ser definida como “grandeza instituída na conseqüência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico” (CARVALHO, 2009, p. 174). Ou seja, busca definir o aspecto monetário do fenômeno tributário. É grandeza inerente ao objeto do imposto, tendo um tamanho diferente em cada caso (ATALIBA, 2010, p. 118).

Nos casos de arbitramento da base de cálculo, por exemplo, ainda que se mantenha a regra de incidência que prescreve a grandeza a ser mensurada e tributada, ocorre a utilização de outras medidas para definição de sua intensidade. Assim, diretamente se mantém a regra de

incidência original, mas seu critério quantitativo é pressuposto, sendo definindo (seja diretamente pela lei, seja pela autoridade fiscal) pelo uso de outros elementos, a princípio estranhos ao arquétipo legal previsto constitucionalmente. Por exemplo, no caso do imposto de renda, é possível a utilização do valor de aluguel pago¹⁵ para definição da renda a ser tributada. Ou seja, continua-se a tributar a renda, obedecendo o mandamento constitucional e o princípio da tipicidade, todavia, para sua definição, utilizou-se outra grandeza, qual seja, o valor do aluguel pago. A relação entre ambos é pressuposta, servindo uma, a conhecida, como índice da outra, desconhecida, mas desejada para concretizar a correta relação jurídica tributária.

Não se encontra, na teoria peirceana, o caráter determinístico da incidência, assim como defendido por outros autores, como Alfredo Augusto Becker (2007, p. 326). A visão de universo da teoria peirceana o apresenta como em constante expansão e evolução, abrindo espaço para incertezas e indeterminismos. Essa cosmologia evolutiva considera o conhecimento e o direito passíveis de evolução, na medida em que a sociedade é quem define os repertórios (ARAUJO, 2011, p. 120).

Pela própria incompletude do sistema, que não comporta a integralidade material dos eventos, percebe-se que há espaços de incerteza. A clausura do sistema é muito mais uma necessidade operacional que uma verdade (ARAUJO, 2011, p. 117). O sistema é fechado muito mais por natureza operacional, vez que o juiz não pode se eximir de julgar o caso por falta de regra específica e, em virtude disso, o sistema tem de dar uma resposta a todos os casos, mesmo na ausência de norma determinista e infalível.

O positivismo jurídico afirma que é possível encontrar respostas para todas as questões do direito dentro do próprio direito, mais propriamente dentro do direito positivo, utilizando-se exclusivamente de instrumento intelectual, sem recorrer a valores. Assim, tem de se conciliar a proibição do juiz criar o direito com a impossibilidade de negar-se a declarar o direito, frente à proibição do *non liquet*. Advém daí um postulado, ou mesmo verdadeira ficção, de que a lei, ou pelo menos o ordenamento jurídico, é completo. Trata-se, portanto, mais de uma construção necessária a sustentar um posicionamento quanto ao direito pela corrente positivista que uma representação real do direito.

Os próprios operadores não conhecem a completude do sistema e todos os dias há a publicação de milhares de diários oficiais no país. Logo, é impossível falar-se em determinismo

¹⁵ Decreto nº 9.580/2018, art. 608. “O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado por meio de procedimento de ofício, com a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 1º):
[...]
VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.”

absoluto por não se conhecer todo o sistema, por sua constante evolução e também pelas diferentes interpretações que lhe dão os tribunais.

Sendo linguagem, a abertura textual das palavras da lei introduz ambiguidade e vagueza em expressões legais que viabilizam sua redefinição e adoção de alternativas interpretativas (DINIZ, 2009, p. 172). Alf Ross (2000, p. 151-167) aponta para os problemas de interpretação nos planos sintáticos, lógicos semânticos e na própria administração da justiça, além de fatores pragmáticos.

Os problemas sintáticos são aqueles que concernem à conexão das palavras na estrutura da frase. Os problemas lógicos são os que se referem às relações de uma expressão com outras dentro de determinado contexto, dentre os quais inconsistências (dos tipos total-total, total-parcial, parcial-parcial, regra particular e regra geral, lei anterior e lei posterior, lei superior e lei inferior), redundâncias e falsas pressuposições (ROSS, 2000, p. 154-168).

Os problemas semânticos advêm do significado de palavras individuais ou frases. Ensina o autor dinamarquês que “é errado, também, portanto, crer que um texto pode ser tão claro a ponto de ser impossível que suscite dúvidas quanto a sua interpretação” (ROSS, 2000, p. 164-165). Na aplicação do direito, a atividade do juiz é um problema prático e, sendo humano, ele deve obediência não apenas à consciência jurídica formal (o próprio direito) quanto à material (sua própria tradição, padrões e valores). Por fim, também deve considerar os fatores da praticabilidade, como a determinação de razoabilidade, os fatores pragmáticos implícitos (senso comum) e os superiores (consequências da decisão).

Dessa forma, nota-se que tanto a completude do sistema é verdadeira ficção quanto impossibilidade frente aos problemas sintáticos, semânticos e pragmáticos. Ademais, para que seja aplicado o direito, este por vezes recorre à utilização de métodos indiretos, o que implica, por via oblíqua, uma incidência, nesses casos excepcional, indicial ou ao menos com algum caráter indicial, fugindo à regra geral do caráter icônico da incidência, frente à busca por similitude entre a descrição hipotética e os eventos reais, efetuada por um intérprete. Esse fenômeno tem aplicação direta no caso do arbitramento da base de cálculo, viabilizando ou justificando sua aplicação.

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIO

O Sistema Tributário Nacional tem na Constituição sua principal fonte, prevendo os quatro grandes temas constitucionais ligados à tributação: previsão de regras-matrizes, classificação dos tributos, repartição de competências e limitações ao poder de tributar.

Dentre essas limitações constitucionais ao poder de tributar, como analisado mais adiante, os princípios têm um papel de destaque, pautando toda atuação tributária legislativa, executiva e judicial. Constituem o que alguns denominam de **Estatuto do Contribuinte**, servindo de proteção do cidadão contra a sede estatal por recursos.

A atividade de arbitramento da base de cálculo deve igualmente obediência a todos os princípios, pois, caso contrário, poderá ser contestada tanto administrativa quanto judicialmente, gerando anulação do ato de lançamento tributário. Assim, servem os princípios como limite à atividade do legislador, que não pode exceder sua competência, delimitada pelo constituinte originário, e à do administrador na consecução da Administração Tributária. O judiciário não tem se furtado de utilizar os princípios e sua aplicabilidade imediata quando do julgamento de causas onde o poder público não leva em conta a existência destes como delimitadores de sua atuação.

O arbitramento toca vários princípios, seja para nortear ou limitar esta atividade estatal-administrativa. Dentre estes, alguns guardam mais pertinência junto ao tema, sendo destacados e considerados dentro dos limites deste trabalho.

3.1 Noção geral de princípios

Os princípios, pós-Segunda Guerra Mundial, passaram a ter um relevantíssimo papel no Direito, refletindo um conjunto de ideias de um movimento conhecido como pós-positivismo.

O pós-positivismo, como marcadamente notório em sua nomenclatura, é um movimento sem características uniformes, sendo um contraponto ao positivismo puro. Movimento pós-Segunda Grande Guerra Mundial, alertava para a problemática de uma visão puramente legalista do direito, com aplicação de normas patentemente injustas, como teria se passado na Alemanha nazista durante a Segunda Guerra.

Pregava esse movimento uma aproximação entre o direito e a moral. Pode-se dizer que há certa confusão entre esse movimento e o neoconstitucionalismo, ou talvez uma relação de conteúdo e continente entre eles (CANALES, 1989, p. 131).

É bem possível de aproximar ou notar traços do jusnaturalismo no chamado neoconstitucionalismo e pós-positivismo. Em uma aproximação do direito com a moral, mormente com os direitos fundamentais e a partir de uma leitura constitucional do direito (e de uma leitura constitucional utilizando como lentes os direitos fundamentais), há uma elevação de um fator humanista (ou moralista) da função do intérprete, que passa a dispor de um grau maior de discricionariedade, sempre podendo lançar mão dessa visão, um verdadeiro filtro constitucional sob o qual está sujeito todo o direito.

Dessa forma, a Constituição passa a ser o centro do sistema não apenas do ponto de vista de fundamento e validade (como na visão positivista pura da norma fundamental), mas do ponto de vista material e hermenêutico.

Esse deslocamento do eixo da pura legalidade formal para uma supremacia dos direitos fundamentais, muitos dos quais normas dotadas de alta carga axiológica, demanda uma releitura do direito e também do papel dos tribunais, que passam a ter um maior poder de controle, adentrando, por vezes, em temas como o controle do mérito administrativo e o próprio controle legislativo de razoabilidade das leis e seu devido respeito aos direitos fundamentais.

No neoconstitucionalismo, os princípios,¹⁶ normas de alta carga axiológica, passam a ser de vital importância para interpretar e aplicar o direito, não sendo mais entendidos como mandamentos meramente programáticos (DONIZETTI, 2017, p. 68).

Uma vez que é impossível à lei regular todos os fatos, os princípios passam a ter um importante papel funcional e, por serem a base do sistema, são verdadeiros vetores interpretativos, emprestando significação a todo o sistema, servindo de normas de otimização e integração do direito (BRITO, 2018).

Estevão Horvath (2002, p. 26), em uma louvável afirmação, estabelece que os princípios são ponto de chegada e partida de toda a construção jurídica, não se tratando mais de mero aspecto pragmático que o direito deveria, mas poderia não seguir. A aplicação do direito parte dos princípios constitucionais e não pode, no curso de seu desenvolvimento, vir a contrariá-los, sob pena de não estar mais abrigada pelo sistema.

Declara Roque Carrazza que os princípios constitucionais são direito positivo, guias interpretativos, além de fontes do direito e ideia-base da norma jurídica, vinculando o entendimento e aplicação das normas (CARRAZZA, 2017, p. 67).

¹⁶ Princípio é termo polissêmico, mas vamos, por hora, assumir o seu sentido como categoria lógico-jurídica. Sobre seus muitos significados, cf. Pinillos (2002).

Não desconhecendo o amplo debate sobre a diferenciação entre princípios e regras,¹⁷ apresenta-se aqui a definição de regras de Humberto Ávila (2005, p. 70), para quem:

Regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Para Dworkin (2010, p. 39), a diferença entre regras e princípios é de natureza lógica: enquanto as regras apontam para solução “tudo ou nada”, os princípios apenas mostram certa direção, tem dimensão de peso e importância.

Regina Helena Costa (2012a, p. 70) enfatiza o papel interpretativos dos princípios em sua definição desse instituto jurídico, destacando seu “forte conteúdo axiológico”, “algo grau de generalidade e abstração” e seu papel de orientar a interpretação das normas.

Não importa se implícito ou explícito, os princípios vinculam o intérprete, que não pode ignorá-los. Em outra obra, a autora (2007, p. 79) esclarece que “efetivamente, os princípios são normas, a cuja plasticidade devem se amoldar toda a interpretação e aplicação efetuadas no campo do Direito”. Além disso, os princípios possuem nítido caráter normativo, são autênticas sobrenormas. Sua desobediência, inclusive, é mais danosa do que a inobservância de uma regra, postula Roque Carrazza (CARRAZZA, 2017, p. 52).

Como sistema, não se pode olvidar que a regra jurídica, na sua construção, não pode ignorar o restante do ordenamento; a norma não é independente do sistema, assim pensava Alfredo Augusto Becker quando comentava sobre a falsidade de autonomia de qualquer regra do direito positivo.¹⁸

Os princípios servem, assim, como norte interpretativo e limite para a atividade de arbitramento da base de cálculo, cujo emprego é constatado, principalmente, nas fundamentações das atividades de controle administrativo e judicial. A seguir, alguns dos princípios com mais relação ao tema são analisados e os pontos de contato apresentados.

3.2 Segurança jurídica

¹⁷ Cf. Fernandes (2017, p. 230).

¹⁸ “[...] pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico” (BECKER, 2007, p. 33).

Certamente, um dos princípios que mais tocam a questão da desconstituição do lançamento e arbitramento da base de cálculo é o princípio da segurança jurídica. O fato de se possibilitar a desconstituição de um lançamento, ou até de todo um planejamento empresarial e tributário, permitindo o arbitramento, por vezes com base em presunções ou índices, certamente pode vir a confrontar, em maior ou menor grau, a segurança jurídica.

Ainda que seja possível falar em mitigação desse princípio na harmonização com os demais – como, por exemplo, a praticabilidade –, não se permite anulá-lo por completo.

O Estado, no exercício de sua competência tributária, deve obedecer a certos paradigmas traçados no Texto Maior, para que os contribuintes não fiquem à mercê do puro arbítrio das pessoas políticas, vez que a instituição dos tributos é ato unilateral que leva a um estado de sujeição do sujeito passivo.

A segurança jurídica, valor maior do ordenamento, constitui tanto um direito fundamental quanto uma garantia do exercício de outros direitos (COSTA, 2012a, p. 72). Instrui Roque Carrazza (2017, p. 483) que sua compreensão pode ser extraída do art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988. O preâmbulo da Constituição também a contempla de forma explícita.

O princípio da segurança jurídica se pauta nos princípios de igualdade e certeza, decorrendo da própria natureza do Estado Democrático de Direito. A segurança jurídica demanda um conjunto de ideias, dentre as quais a existência de instituições estatais confiáveis, sujeitas ao princípio da legalidade, boa-fé, razoabilidade, dotadas de garantias e poderes para enforcá-los. A estabilidade das relações jurídicas, a determinação e a previsibilidade de comportamentos são essenciais para a segurança jurídica, garantindo previsibilidade de comportamentos e consequências jurídicas advindas de atos praticados pelos sujeitos. Além disso, é um corolário da igualdade na lei e perante a lei.¹⁹

Tudo isso implica que a segurança jurídica deva provocar uma confiança na ordem jurídica. Assim, as pessoas podem planejar suas vidas e seus negócios de acordo com as leis em vigor, sem o risco de surpresas por atos arbitrários, contrariando expectativas legítimas (CARRAZZA, 2017, p. 485).

Não se pode deixar de mencionar o princípio da boa-fé, base de todas as relações intersubjetivas. Não se deve frustrar ou abusar da confiança do outro. O Estado, sustenta Roque Carrazza (2017, p. 503), também está sujeito ao princípio da boa-fé e a boa-fé objetiva impera no direito tributário, devendo o Estado agir com lealdade, lisura e honestidade. Exemplo disso

¹⁹ Cf. Costa (2012a, p. 72) e Carrazza (2017, p. 484).

é a mudança de opinião administrativa sobre determinadas operações, que somente deve ser aplicada a casos futuros, não vindo a prejudicar situações já passadas.

Paulo de Barros Carvalho (2018) diferencia o princípio da certeza do princípio da segurança jurídica. O primeiro seria muito mais ligado à organização da própria ideia de direito, ínsito ao deontico, postulado indispensável ao enunciado normativo. Tem, portanto, caráter sintático. O sentido de certeza na acepção de previsibilidade seria mais bem enquadrada dentro do conceito de segurança jurídica. Esta é decorrente de fatores sistêmicos que utilizam o princípio da certeza de modo racional e objetivo na perseguição de valores específicos, buscando propagar um sentido de previsibilidade (CARVALHO, 2018, p. 151).

Assiste razão ao mestre, como sempre, quando analisa de modo minucioso e lógico a bipartição entre ambos os princípios, partido do ponto de vista da teoria geral do direito e da norma. Não obstante, usando outras lentes, pode-se igualmente enquadrar a certeza dentro do princípio da segurança jurídica ao se considerar esta um sobreprincípio, essencial ao Estado de Direito, que demanda previsibilidade, a qual não pode ser dissociada da ideia de certeza e perenidade de instituições que a garantam. Desse modo, não é possível haver previsibilidade sem o elemento certeza da aplicação do direito, o que, por sua vez, assume a perenidade das instituições que visam a garanti-lo.

Admoesta César Garcia Novoa (2006, p. 28) que a segurança jurídica é princípio universal que afeta todos os âmbitos do direito. Roque Antonio Carrazza (2017, p. 482) doutrina no mesmo sentido, insistindo que a “segurança jurídica é ínsita à própria ideia de Direito”, sendo parte dos valores supremos da sociedade brasileira, inscrita no preâmbulo da Carta Magna.

O princípio da segurança jurídica tem relação especial com o direito tributário, devendo essa relação ser totalmente previsível ao cidadão, tanto pela questão de o tributo ser obrigatório quanto pela produção ampla e intensa de normas tributárias, o que pode levar a situações de insegurança, instabilidade normativa, derrogações e aplicação retroativa de normas (NOVOA, 2006, p. 28).

James Marins (2016, p. 636) também estabelece a necessidade de segurança jurídica de forma especial no direito tributário, uma vez que esta toca tanto à liberdade como à propriedade, dois dos mais essenciais valores humanos constitucionalmente protegidos.

Ensina César Garcia Novoa (2006, p. 28) que a doutrina alemã define o conteúdo material da segurança jurídica como exigência de previsibilidade e calculabilidade por parte dos cidadãos dos efeitos jurídicos de seus atos. Assim, podem os contribuintes ter uma

expectativa mais precisa de seus direitos e deveres. Tal previsibilidade só pode ser refletida em seu aspecto subjetivo.

Ainda que seja difícil dizer quando um ordenamento jurídico é seguro, César Novoa aponta alguns requisitos. O primeiro é “segurança de orientação”, que reivindica um ordenamento estruturalmente correto. O segundo, “segurança de realização”, implica que o previsto seja praticado (NOVOA, 2006, p. 28-29).

A “segurança de orientação” se pauta pela previsibilidade em relação à definição de regras e efeitos dos atos dos contribuintes, o que inclui a definição das hipóteses de incidência e suas consequências. Ou seja, a norma deve apontar para as consequências jurídicas de realização de determinados atos, tornando possível a tomada de decisão por parte dos contribuintes quanto à realização destes frente às futuras deflagrações de resultados jurídicos razoavelmente esperados.

Como segundo requisito, a “segurança de realização” demanda a aplicação correta da norma em casos concretos, com absoluto respeito ao previsto nas hipóteses e sem variações em sua aplicação a situações semelhantes. Esse requisito é dirigido principalmente à Administração Tributária. De nada adiantaria a segurança de orientação não fosse esta seguida da segurança de realização. Tal relação implicaria uma dissonância no plano pragmático, afetando a própria noção da efetividade do direito.

A segurança de realização toca diretamente o tema do arbitramento, haja vista que ele é um instrumento à disposição da Administração Tributária para garantir a correta formalização e a posterior cobrança do crédito tributário.

Dada a característica de abstração da norma, sua aplicação não é feita por mero silogismo formal. Nessa operação, a premissa maior, a norma, nem sempre é expressa e clara no ordenamento, o que implica certo nível de incerteza que só a Administração, no processo de aplicação da lei, pode fazer desaparecer (NOVOA, 2006, p. 27). É também parte essencial dessa definição o judiciário, que figura como interpretante último da lei.

A inexistência de norma frente à obrigação de solução da situação posta pode levar à necessidade de integração, utilizando-se de princípios e normas aplicadas a casos similares. Mesmo quando existe a norma, e podem existir múltiplas tratando do mesmo tópico, deve se avaliar qual se aplicará, tomando em conta cronologia, vigência, competência, territorialidade etc. (NOVOA, 2006, p. 27).

A segurança jurídica é alcançada, pode-se afirmar, quando se realizam os demais princípios tributários, quais sejam, da legalidade, da igualdade, irretroatividade das leis, capacidade contributiva, não confisco, dentre outros. Seria muito mais uma situação alcançada

quando da realização dos demais princípios e existiria quando se aplicam os princípios cabíveis, inexistindo quando da ausência de cumprimentos destes.

A segurança jurídica não deriva de um cálculo exato. O direito, ao contrário dos sistemas formais, onde, metodologicamente, se determina de antemão a estrutura dos enunciados e a univocidade dos signos e suas combinações, não consegue, por sua natureza, apontar para problemas de escolha e de decisão (PERELMAN, 1996, p. 367-368).

Há também o problema de situações novas, não previstas e não enfrentadas anteriormente pelo direito. Nesses casos não existe um pré-cálculo ou determinações anteriores que indiquem seu unívoco tratamento jurídico. Há dispositivos que nem sempre tem uma aplicação evidente e apresentam um ou outro termo não muito claro, abrindo, por vezes, um leque de possíveis interpretações. É simplesmente ineliminável do sistema a possibilidade de ocorrência de tais situações. Esse é um dos fundamentos, como visto mais adiante, da impossibilidade de se eliminar completamente a discricionariedade administrativa.

Existe um tradicional choque no direito entre o formalismo da lei e tradição com o pragmatismo que, ensina Chaïm Perelman (1996, p. 368-370), demanda, acima de tudo, atenção às consequências da interpretação do texto em certo sentido em favor de outros. Essa tensão não existiria fosse a lei suscetível de uma única interpretação, pois, fossem quais fossem as consequências, as motivações de ordem prática não poderiam contrariar a lei, desrespeitando o papel do legislador e da própria lei e do que esta representa, dotando os juízes de um poder de decisão desenfreado.

A segurança jurídica pode ser entendida, também, como proteção da confiança e acesso à justiça, como exposto no RE 566.621, na relatoria da Ministra Ellen Gracie, ao tratar da inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar n. 118/2005.²⁰ São elementos fundamentais, ainda que não esgotem o seu conceito.

Não se pode deixar de apontar também a coisa julgada, como construção que visa a implementar a segurança jurídica. O direito, a fim de promover a pacificação social, demanda uma definitividade nas controvérsias. Mais do que ser uma questão de justiça, a coisa julgada é expressão de segurança e pacificação social (MARINS, 2016, p. 636).

Apesar de todas as construções normativas e teóricas, a realidade dos contribuintes é muito mais próxima de uma situação de insegurança do que o contrário, com especial destaque

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 566621/RS*. Relatora: Min. Ellen Gracie, j. 04/08/2011, Tribunal Pleno, p. 10/10/2011.

ao ramo tributário. As normas tributárias, ponto de partida das construções nesse campo que demanda um amplo conhecimento técnico, não são, em geral, dotadas de cientificidade.

O próprio Código Tributário Nacional é repleto de impropriedades apontadas pela doutrina. Não é de hoje que a produção normativa exacerbada pelos vários entes federados, tanto pelo legislativo quanto pelo executivo, aliado à jurisprudência nem sempre uniforme e em tempo hábil, é fórmula quase certa para uma verdadeira insegurança jurídica. Essa situação de insegurança sentida pelo contribuinte já era apontada por Alfredo Augusto Becker (2007, p. 9):

Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais são as exigências do Fisco.

Não se pode esquecer que afeta a segurança jurídica, como lembrado por Becker (2007), a instabilidade resultante de uma miríade de obrigações acessórias, fruto de leis, portarias, instruções normativas, decretos e outras positivamente. Não obstante seu volume, a constante mudança na legislação referente às obrigações acessórias é fonte de insegurança ao cidadão e pessoas jurídicas. Não é outro o pensamento de Anis Kfoury Junior (2018, p. 309), para quem as obrigações acessórias devem ser instituídas em número limitado para não constituírem nova fonte de arrecadação, comprometerem a segurança jurídica e inverterem o princípio da boa-fé.

A segurança jurídica, ao demandar previsibilidade, pode vir a contrastar com o princípio da justiça do caso concreto, que leve em conta as especificidades de cada situação em particular, apresentando soluções que obedeçam aos demais princípios jurídicos. Essa tensão é sempre presente no ramo tributário. O arbitramento, ao utilizar de ferramentas de praticabilidade, atua em uma fronteira de ténue equilíbrio, procurando embasar um lançamento que traduza as realidades de casos específicos, mitigando a segurança jurídica de situações anteriores ao desconstituí-las.

Ao ter o poder-dever de, nos casos previstos em lei, valer-se o Estado de instrumentos de praticabilidade para fazer incidir a norma, no caso de arbitramento pode-se dizer que cumpre-se a segurança jurídica, no sentido da certeza da incidência do direito e, ao mesmo tempo, afasta-se um pouco desta, ao permitir que o Estado se utilize de certa discricionariedade para, de forma abstrata ou concreta, valer-se de instrumentos de incidência indicial da lei, seja

pelo uso de presunções, substituições da base de cálculo ou outros instrumentos, o que por vezes é feito na própria lei e, em outros casos, é fruto de construções do administrador.

Mesmo assim, em qualquer caso, exige a segurança jurídica que possa o cidadão ter uma previsibilidade de como se dará o procedimento de arbitramento e de que este seja pautado pelo direito, obedecendo aos demais princípios tributários, como legalidade, verdade material, capacidade contributiva, de forma que não seja um cheque em branco, dando azo a arbitrariedades estatais.

3.3 Capacidade contributiva

Reza o *caput* do art. 5º da Constituição Federal de 1988 que todos são iguais perante a lei. A ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento e é tida por alguns como o seu princípio mais relevante (COSTA, 2012a, p. 73).

A igualdade é tradicionalmente tratada pela doutrina quanto aos seus aspectos material e formal. O aspecto material ou substancial determina o tratamento equânime de todos, proporcionando tratamento idêntico. Já a igualdade formal autoriza legítimas discriminações legislativas, sendo voltado ao legislador de forma imediata e ao aplicador de forma mediata. Victor Uckmar (1976, p. 64) denomina a igualdade formal de “sentido econômico” do princípio da igualdade.

No direito tributário, a igualdade implica na modulação do tributo conforme o sujeito passivo. Pessoas em iguais condições deveriam ser tributadas da mesma forma e aquelas em condições desiguais deveriam ser tratadas de forma desigual. Assim, pode-se dizer que no direito tributário esse princípio é materializado por meio do princípio específico da capacidade contributiva.

A doutrina diverge quanto a essa última observação, parte dela considerando os princípios, por vezes, como de conteúdos diversos.²¹ Adota-se o posicionamento de Regina Helena Costa (2012b, p. 42), que trata do tema em profundidade em monografia própria, afirmando que “capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do direito”.

Ainda nas lições de Regina Helena Costa (2012b, p. 20, nota de rodapé 10), com a clareza que lhe é peculiar, encontra-se a afirmação de que a capacidade contributiva, ainda que não seja a causa da tributação, é condição necessária para seu exercício de forma

²¹ Cf. Costa (2012b, p. 38-44).

constitucionalmente válida. A ausência de capacidade contributiva implica em impossibilidade de tributação. Pode-se dizer que a tributação opera entre o limite mínimo, onde está o conceito de mínimo vital, e o limite máximo, qual seja, o princípio do não confisco.

Dominguez e Gonzáles (2013, p. 574) enfatizam que esse princípio tem sido acolhido de forma expressa em constituições contemporâneas, como é o caso da espanhola e da brasileira. É digno de nota que a Constituição do Império de 1824 já trazia norma nesse sentido, no seu art. 179, XV.²² As Cartas de 1891, 1934 e 1937 foram omissas ou tímidas, e somente na Constituição de 1946 houve o merecido destaque ao princípio no art. 202.²³ A menção expressa ao princípio foi suprimida em 1965, com emenda número 18, e não voltou a aparecer até a promulgação da Constituição Federal de 1988 (COSTA, 2012b, p. 21).

O princípio da capacidade contributiva é um dos mais importantes limitadores do poder de tributar, senão o maior. Não é apenas um critério de justiça fiscal, mas norma que deve pautar as inspirações dos legisladores e a atuação dos aplicadores. Suas origens são antigas e ligadas sempre à ideia de justiça, como já demonstrava Alfredo Augusto Becker (2007, p. 509-510).

Roque Antonio Carrazza (2017, p. 497), no mesmo sentido, assevera que o princípio da igualdade busca uma tributação justa, desenvolvendo-se a partir da própria ideia de justiça. Isso não significa tratar a todos da mesma maneira, mas dispensar o mesmo tratamento àqueles em situações equivalentes.

Já prelecionava Aliomar Baleeiro (2010, p. 853) que igualdade é sempre uma relação interpessoal, implicando em porções iguais de partilha aos iguais, e desiguais aos que se encontram em desigualdade, em virtude do aspecto formal do princípio.

A capacidade contributiva pode ainda ser compreendida em dois sentidos: absoluta e relativa. Por absoluta ou objetiva considera-se o fato que manifesta riqueza. Serve ao legislador para eleição de índices indicadores de riqueza que venham a configurar hipóteses de incidência, apontando eventos que indiquem existência de sujeito passivo potencial. A capacidade contributiva relativa ou subjetiva serve de critério de graduação dos impostos, servindo de limite na apuração do *quantum* do imposto, tendo como medida a capacidade contributiva do sujeito passivo (COSTA, 2012b, p. 28-32).

²² “Art. 179. XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

²³ “Art 202 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Afirma Victor Uckmar (1976) que **a busca pela capacidade contributiva absoluta é inviável** não pela impossibilidade de mensuração do sacrifício, mas pelas dificuldades técnicas em se obter tal igualdade. É necessário contentar-se com uma igualdade relativa. É utópico, diz o autor, “ter esperança numa repartição absolutamente justa dos impostos entre os indivíduos que não se encontram em idênticas situações” (UCKMAR, 1976, p. 71-72). Pode-se concluir, portanto, que a igualdade absoluta é impraticável.

A busca pela capacidade contributiva ideal levando em conta a particularidade de cada sujeito passivo levaria a uma total impraticabilidade da lei. Além disso, na prática, para casos onde esta seja afrontada de forma indevida, pode o sujeito passivo sempre buscar o judiciário.

No arbitramento da base de cálculo, é dever do ente tributante buscar aproximar-se o máximo possível, dentro de limites de praticabilidade e razoabilidade, da realização da capacidade contributiva, como expressão de legalidade e justiça tributária. O Estado deve buscar meios que possam refletir, da melhor forma possível, a real capacidade contributiva.

Não obstante, o respeito a esse princípio não pode ser afastado de forma absoluta por questões de praticabilidade. Admite-se que, na busca de um sistema que tenha um adequado grau de operacionalidade, seja mitigada a capacidade contributiva na busca de uma simplificação, vez que seria impossível individualizar ao nível pessoal de cada contribuinte a graduação dos tributos. Por isso que, por vezes, trabalha-se com ideias de faixas, alíquotas progressivas, deduções da base de cálculo, isenções técnico-fiscais e políticas, ainda que com um alto grau de generalidade.

Relacionado ou decorrente do princípio da capacidade contributiva encontra-se o princípio da universalidade ou generalidade da tributação. Significa que todos aqueles que estão em uma mesma situação e realizam o mesmo fato devem estar sujeitos à mesma exigência fiscal (COSTA, 2012a, p. 89-90). É decorrência imediata do princípio da isonomia tributária.

Victor Uckmar (1976, p. 54-55), ao contrastar a generalidade da imposição com a igualdade jurídica substancial, informa que elas coincidem, sendo previstas expressamente em algumas constituições que vedam privilégios fiscais em razão de classe, religião, raça etc.

É claro que esse subprincípio comporta exceções, algumas até mesmo consagradas explicitamente no texto constitucional, como as imunidades. Existem também as figuras das isenções e outros benefícios fiscais. Essas exceções, como visto, são aplicações diretas do princípio maior, da capacidade contributiva. Prova de que este decorre e é conformado por aquele.

Tem impacto direto na fundamentação da figura do lançamento subsidiário, pois é dever da Administração, no seu papel de fiscalização e controle da tributação, zelar para que

todos aqueles que realizam o fato imponible previsto na hipótese de incidência sofram a consequência da subsunção da norma jurídica. Todos devem contribuir, na medida de sua capacidade, com a tributação. O arbitramento da base de cálculo é ferramenta que permite ao Fisco perseguir esse princípio.

3.4 Legalidade

Um dos princípios mais exaltados no direito tributário é, sem dúvida, o princípio da legalidade. Não à toa, pois representa uma conquista histórica da própria sociedade, trazendo implícita uma ideia de anuência, previsibilidade e limitação ao poder de tributar.

Sustenta Gerd Willi Rothmann (1972, p. 11) que a legalidade é fundamento de toda tributação, não se podendo falar em direito tributário sem ela. Aliomar Baleeiro (2010, p. 3) afirmava, já nas primeiras páginas de seu célebre *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, que o princípio da legalidade dos tributos, por suas implicações políticas e jurídicas, é a mais importante das limitações ao poder ativo tributante.

Ainda que se indique comumente sua origem na *Magna Charta*, Victor Uckmar (1976, p. 9-13), ao analisar a evolução histórica do tema, aponta situações que mostram sua aplicação anteriormente a esse documento, defendendo que é possível notar o surgimento ainda mais remoto da necessidade de consentimento na tributação por parte dos pagadores de tributos.

Ensina Héctor Villegas (2001, p. 190) que o princípio da legalidade constitui garantia essencial do direito constitucional tributário, cuja virtude requer que todo tributo seja sancionado por lei, entendida esta como disposição que emana do órgão constitucionalmente apontando como detentor do poder legislativo para tanto, conforme procedimentos estabelecidos na constituição para sua edição.

O princípio da legalidade está previsto no ordenamento brasileiro no inciso II, art. 5º, CF/88, declarando que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Ao tratar do sistema constitucional tributário de forma específica, há uma outra previsão no inciso I, art. 150, instituindo que é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Assim, afirma-se que no direito tributário opera o princípio da legalidade estrita, pois há uma reserva de lei em sentido formal para sua instituição e majoração, salvo em hipóteses especificadas constitucionalmente, onde, mesmo havendo discricionariedade do executivo, este opera dentro de certos limites definidos pelo parlamento.

Humberto Ávila (2005, p. 281-282) argumenta que do texto do inciso I, art. 150, podem ser extraídas três diferentes normas. A legalidade-regra, que demanda um procedimento específico do parlamento para sua instituição e majoração, não podendo ser feito pelo executivo, salvo exceções. A legalidade-princípio, que estabelece o dever de busca de previsibilidade e determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte, buscando promover ideias como mensurabilidade, representatividade, livre iniciativa e liberdade. E a legalidade-postulado, exigindo fidelidade aos parâmetros da própria lei por parte do seu aplicador, atuando no método de exigência de tributos conforme a lei, pautando por uma aplicação impessoal e proibindo analogias na criação de tributos.

Como sempre, é bastante pertinente a visão de Humberto Ávila ao tratar com cientificidade da legalidade, enxergando diferentes tipos de normas extraídas de sua construção, o que permite seu emprego de forma muito mais metodológica, clara e embasada. Diferenciar regra de princípio explica o caráter binário de legal-ilegal da análise da instituição de tributos, bem como dos procedimentos de atuação da Administração.

José Osvaldo Casás (2005, p. 181-182) esclarece que o princípio da legalidade, no direito tributário, pode ser considerado sob duas perspectivas diferentes. A primeira com relação a **fontes do direito** e sua hierarquia, no exercício do poder tributário normativo. O segundo como **dever de a administração**, na execução do poder tributário aplicado, ser submetida à lei.

Não se pode olvidar que, mais do que implicar a reserva legal de lei, a legalidade implica permissão democrática à atividade tributante, consentimento do povo para que o Estado possa adentrar sua propriedade privada (DERZI, 2007, p. 34).

Observa ainda Victor Uckmar (1976) que, apesar da atribuição aos órgãos legislativo da competência de editar normas tributárias, a experiência demonstra que este – seja por quantidade de trabalho, seja por insuficiência de conhecimento de problemas práticos e de seus pormenores – vai confiando cada vez mais ao executivo a amplitude de legislar sobre o assunto. O executivo pode, assim, emanar disposições de eficácia legislativa na medida em que é autorizado explicitamente. O legislativo ainda controla, seja por ratificação ou delegação, o que pode ser feito pelo executivo (UCKMAR, 1976, p. 30-31). Assim essa não é uma exceção ao princípio da legalidade. Todavia, alerta o autor de que esse tipo de delegação tem sido reduzido.

Diferentemente é a situação de regulamentar a execução de leis, sendo estas meras normas substanciais dispendo sobre sua aplicação dentro dos limites das normas primárias. Essa regulamentação pelo executivo de normas tributárias é válida, ensina Victor Uckmar (1976, p. 33), caso siga certas regras: a) criação dos impostos, apontando sujeito passivo, hipóteses de

incidência e demais critérios exclusivamente pelo poder legislativo; b) o executivo não pode arrecadar nenhum imposto que não tenha sido criado por lei; e c) o poder judiciário pode negar aplicação aos regulamentos que violem as normas primárias.

A legalidade, não obstante sua importância, como posto por Victor Uckmar, **não pode ser levada ao extremo**, vindo a limitar a atuação estatal frente a casos concretos e suas particularidades. A atuação do executivo demanda um grau de liberdade para ser eficiente e adequar-se às especificidades que encontra na realidade. O ordenamento não pode e não deve ter pretensões de plenitude,²⁴ fazendo, na prática, uso de conceitos jurídicos indeterminados e conferindo certo grau de poder discricionário ao executivo no âmbito de aplicação dos tributos.

Na mesma linha de pensamento exposta por Uckmar, Regina Helena Costa (2007, p. 188) fala em **legalidade suficiente**: “a nosso ver, o direito positivo está comprometido com a noção de ‘legalidade suficiente’, qual seja, aquela que basta à segurança jurídica”. A legalidade tem de traçar todos os contornos necessários à tributação, sem exagerar e vir a comprometer a praticabilidade ou perder sua generalidade.

James Marins (2016), ao tratar do movimento de concentração de poderes no executivo, propõe a ideia de ‘**legalidade atenuada**’, tanto pela interferência deste poder na elaboração de leis – seja por medidas provisórias, seja por instrumentos semelhantes – ou pela outorga de competência jurisdicional a órgãos da Administração, principalmente no que diz respeito à aplicação de penalidades. Diz o autor (2016, p. 71) que “assistimos a um momento de transformação da lei, em que esta deixa de representar a vontade geral para expressar simplesmente a vontade dos técnicos do Governo”.

Ambas as ideias – de legalidade suficiente e legalidade atenuada – são sem dúvida constatações da realidade e demandas da modernidade. A legalidade absoluta, além de impossível, significaria engessar o sistema.

A construção da legalidade atenuada é sentida de forma bem presente por meio das inúmeras portarias e instruções normativas de órgãos da Administração Fiscal, como Receita Federal, que, na prática, acabam tendo um peso maior do que leis e princípios constitucionais. Há uma crescente delegação de definições tributárias aos órgãos técnicos, que, não raramente, ocorrem em excesso no exercício de seu papel regulamentar.

²⁴ “*Conviene recordar que el ordenamiento tributario ni tiene ni puede tener pretensión alguna de plenitud, debiendo renunciar a un alto grado de concreción. La abstracción de la norma, garantía de la igualdad frente a la misma, va indisolublemente unida a un determinado nivel de incertidumbre, que sólo la Administración, en el proceso aplicativo de la ley, puede hacer desaparecer*” (NOVOA, 2006, p. 30).

Como visto, a legalidade, apesar de representar um importante princípio de concretização da segurança jurídica e uma conquista histórica, possui seus limites. A ideia de legalidade suficiente, onde ela é aplicada, representando atenuação da legalidade para homenagear outros princípios como a praticabilidade e justiça, é expressão do direito.

Como afirmado anteriormente, o direito é fechado operacionalmente, contudo, apresenta uma abertura e contato com outros sistemas. Por ser impossível prever todos os casos e hipóteses, há sempre situações novas que devem ser encaradas respeitando os princípios do direito e demandando razoabilidade dos aplicadores da lei. A legalidade deve conviver com a praticabilidade, como no caso do arbitramento, como explorado mais adiante em capítulo próprio.

3.5 Razoabilidade

A doutrina e a jurisprudência são uníssonas na possibilidade de aplicar a razoabilidade como critério de aferição (e controle) da atividade tributária. Todavia, o instituto não é tratado de forma unânime na doutrina e nem da jurisprudência. Por vezes é considerado sinônimo de proporcionalidade, em outras situações como institutos separados, e, ainda, em relações de conteúdo-contínente.

Por ser um dos principais critérios na execução e também no controle do ato administrativo, necessário é avaliar seu conteúdo e aplicação, ainda que em breves linhas, dadas as limitações do presente trabalho.

Ensina Estevão Horvath (2002, p. 53) que razoabilidade é conceito elástico e, apesar de implícito, é um princípio constitucional, frequentemente mais estudado pelos administrativistas. Serviria como limitação à margem de discricionariedade e seria um sinônimo de vedação da arbitrariedade. Sendo aplicado à tributação, somente seria possível sua aferição no caso concreto. Razoável, em relação à tributação, propõe Horvath, seria aquilo que fosse adequado frente ao direito de propriedade privada.

Para José dos Santos Carvalho Filho, a razoabilidade é aferida quanto aos limites de aceitabilidade, sempre incidindo sobre condutas administrativamente lícitas, pois, havendo falta de congruência, ocorreria violação ao princípio da legalidade, e, no desvio de finalidade, haveria violação à moralidade ou à impessoalidade. No caso das leis, atacaria o plano de validade dos atos normativos (CARVALHO FILHO, 2017, p. 59).

Na doutrina de Roque Carrazza (2017, p. 581) tem-se que “dentre os limites constitucionais para criação ou o aumento de tributos merece destaque o **princípio da**

proporcionalidade, também conhecido como **princípio da razoabilidade** ou da **proibição de excesso**". Ou seja, para o autor, razoabilidade é sinônimo de proporcionalidade e proibição de excesso, não havendo diferença entre os institutos.

Continua Roque Carrazza (2017) mencionando termos como evitar o ônus excessivo, menor ingerência possível nos negócios das pessoas, racionalidade e justa proporção e, por fim, associa tributos inconstitucionais com violação dos limites da proporcionalidade.

Nos ensinamentos do saudoso professor Ricardo Lobo Torres (2009, p. 169), a razoabilidade é encarada como técnica de balanceamento de interesses, que busca proporcionalidade e equilíbrio.

A doutrina, assim, parece configurar razoabilidade como sinônimo de proibição da arbitrariedade e ligada à discricionariedade, e de forma intercambiável com proporcionalidade. Proporcionalidade pode ser também entendida como uma adequação de um valor de justiça. No caso da tributação, pode também ser compreendida como adequação a outros princípios como direito de propriedade, liberdade, livre iniciativa etc.

Luís Roberto Barroso trata os institutos como sinônimos e liga a origem do princípio da razoabilidade ao *substantive due process of law* do direito americano (BARROSO, 2010, p. 255) e ao princípio da proporcionalidade do direito alemão.²⁵ Dória Sampaio (1986, p. 197) ensina que “a cláusula *due process of law* amorteceria e neutralizaria o exercício do poder tributário destrutivo da propriedade particular”, levando à ideia de que sua aplicação poderia servir como controle da graduação dos tributos para efeito de aferição de confisco. James Marins (2016, p. 180) também abarca a proteção ao confisco na cláusula do devido processo legal. O Supremo Tribunal Federal (STF) aplica o *due process of law* no controle do abuso da atividade legislativa, imiscuindo o referido princípio da proporcionalidade e o “coeficiente” da razoabilidade.²⁶

Não ignorando o ensinamento do professor Estevão Horvath, nos parece que o conceito de razoabilidade e proporcionalidade tem tido um tratamento mais científico pelos constitucionalistas, apesar da ausência de uniformidade no seu tratamento por esses

²⁵ Luís Roberto Barroso (2010, p. 277) diferencia ainda a razoabilidade do ato ou interna, como aquela ligada à relação racional e proporcional entre meios e fins, e externa, ligada à relação de equivalência entre medida tomada e critério que a dimensiona.

²⁶ O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do poder público – tratando-se, ou não, de matéria tributária – devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade (STF, RE 200.844 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25-6-2002).

doutrinadores. Sobre a equiparação dos termos proporcionalidade e razoabilidade, ensina Virgílio Afonso da Silva (2002, p. 23), em magistral artigo sobre o tema, que isso é um erro praticado tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

Para Virgílio Afonso da Silva, segundo a teoria de Alexy, proporcionalidade é na verdade regra, e regra que leva a decisões racionais, conforme aplicação de suas sub-regras adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Faz severas e pesadas críticas à sua aplicação pela Corte Constitucional, que apenas o emprega como argumento retórico, de forma mecânica e simplista.

Em nota de tradução da obra de Alexy sobre direitos fundamentais, Virgílio Afonso da Silva esclarece que usa o termo máxima da proporcionalidade, negando-se a utilizar o mesmo termo princípio ao instituto que o autor, no original alemão, não igualou.²⁷ Apesar da grande influência da obra de Alexy, essa nota do tradutor tem passado despercebida.

Exemplo da confusão na jurisprudência é encontrado em julgado da Corte Suprema sobre constitucionalidade da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (Cosip), onde é mencionado que proporcionalidade e razoabilidade são princípios distintos.²⁸ O STF, outras vezes, como no voto do Ministro Gilmar Mendes, aplica a teoria de Alexy quanto ao instituto da proporcionalidade.²⁹

Desse modo, aplicar a razoabilidade e a proporcionalidade como critérios para definição de princípios tributários, como faz a jurisprudência (e doutrina), sem tratar de forma adequada a definição de razoabilidade e proporcionalidade, parece não conduzir a um estreitamento do conceito, mas a mero jogo de palavras que busca justificar o que se constatou muitas vezes como valor.³⁰ Trata-se, apenas, de substituir um termo pelo outro.

²⁷ “Mas, para reproduzir a opção do autor – de intencionalmente usar dois termos distintos – escolhi traduzir ‘*Grundsatz*’ por ‘máxima’. Por isso, a proporcionalidade será aqui chamada de ‘máxima da proporcionalidade’. Alerto, no entanto, que em outros poucos casos o termo ‘*Grundsatz*’ foi eventualmente traduzido como ‘princípio’, sempre que não houvesse risco de confusão (ou seja, sempre que ele pudesse ser considerado como princípio em qualquer acepção da palavra)” (SILVA, nota de tradução, in ALEXY, 2015, p. 11).

²⁸ STF, RE 573675, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25/03/2009.

²⁹ “[...] São três as máximas parciais do princípio da proporcionalidade: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. [...] há de se perquirir-se, na aplicação do princípio da proporcionalidade, se, em face do conflito entre dois bens constitucionais contrapostos, o ato impugnado afigura-se adequado (isto é, apto a produzir o resultado desejado), necessário (isto é, insubstituível por outro meio menos gravoso e igualmente eficaz) e proporcional em sentido estrito (ou seja, se estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição de um princípio e o grau de realização do princípio contraposto).” (STF, Min. Gilmar Mendes, HC 82.424/RS).

Porém, ainda segundo Virgílio Silva, mesmo no voto referenciado, o Min. Gilmar Mendes não teria aplicado os institutos ao caso concreto de forma racional e fundamentada.

³⁰ STF, ADI 1.075 MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17-6-1998, p. DJ. 24/11/2006.

A aplicação da razoabilidade deve ser feita com parcimônia. Sua aplicação extremada pode levar à situação de juízes sem legislação, e sua ausência, à de legislação sem juízes. A distribuição de poderes, ensina Chaïm Perelman, depende de leis com maior ou menor precisão e da definição de limites, ainda que não absolutos, à ação judiciária. O triunfo do pragmatismo sobre o legalismo é proporcional à precisão com que sejam redigidos os textos legais.

Com relação a novas situações, Perelman afirma que toda nova regra é baseada em algum princípio e toda decisão é fundamentada em alguma regra. Há uma dialética de razão e vontade, que não apresentam uma separação absoluta. O operador do direito deveria inspirar-se na experiência secular, que “ensinou os homens encarregados de organizar na terra uma sociedade razoável.” (PERELMAN, 1996, p. 371).

A razoabilidade se volta, então, tanto ao legislador como à Administração Tributária na sua atividade administrativa, e ao judiciário, no controle daquelas. É um limite delicado, não devendo o judiciário adentrar o mérito administrativo e político, respeitando a divisão de poderes e tendo de reconhecer a falta de razoabilidade quando assim proceder a Administração e o legislador.

A razoabilidade, sem dúvida, é limite e ferramenta de controle do judiciário nos casos em que, havendo necessidade de arbitramento da base de cálculo, o administrador ou o legislador atuem de forma desarrazoada, tanto pelo uso de técnicas não adequadas quanto por resultados que indiquem falta de conexão com a realidade subjacente aos fatos do caso concreto.

Ainda que se discuta na doutrina, a jurisprudência tem aceitado como possível até mesmo ao judiciário efetuar o controle do mérito administrativo quando utiliza o critério da razoabilidade. A razoabilidade, ao lado da legalidade, talvez seja os pontos de maior interferência do judiciário em questões de praticabilidade. Sua referência em temas de arbitramento é sempre presente, seja em decisões dos tribunais administrativos, seja dos judiciais.

3.6 Moralidade tributária

A moralidade é uma diretriz de grande envergadura e expressão. Todavia, como ocorre com vários princípios e devido a sua carga axiológica, é de difícil precisão. Sua conceituação é variável no tempo e espaço, de forma que não existe e nem é possível existir uma uniformidade de definição e de exigências demandadas pela moralidade (COSTA, 2006, p. 691).

O princípio é visto em vários momentos na Constituição, não apenas no *caput* do art. 37. Pode-se identificá-lo no art. 5º, ao autorizar ações populares para sua tutela, na previsão de

lei complementar para regular inelegibilidade, previsão da perda de mandato legislativo por decoro parlamentar, possibilidade de *impeachment* por crime de responsabilidade do presidente, e previsto, também, em nível infraconstitucional, na lei do processo administrativo.

Constata Regina Helena Costa (2006, p. 689) que o estudo da moralidade tem estado cingido à seara administrativa, talvez em razão de sua previsão constitucional como princípio aplicável à Administração Pública. Maria Sylvia Zanella de Pietro (2016, p. 107) afirma que a existência do princípio não é aceita por todos, por ser vaga e imprecisa, sendo absorvida pelo conceito de legalidade para os que defendem essa posição. Afirmando sua existência, ensina a autora que sempre que se verificar que o comportamento da Administração, ainda que em consonância com a lei, ofenda a moral, os bons costumes, o princípio da justiça e equidade ou a ideia de honestidade, haverá ofensa ao princípio da moralidade administrativa.

José dos Santos Carvalho Filho (2017, p. 49) leciona que o princípio impõe ao administrador o dever de respeitar preceitos éticos, que devem sempre estar presentes em sua conduta, podendo afetar vários aspectos da atividade da Administração.

Marçal Justen Filho (2016) afirma que moralidade apresenta diversas facetas, sendo uma delas a econômica. Nesse modo de ver a moralidade, “não é válido desenvolver a atividade administrativa de modo a propiciar vantagens excessivas ou abusivas para os cofres públicos ou privados” (JUSTEN FILHO, 2016, p. 71). A atividade administrativa deve ser exercida de modo legal, sendo uma exigência da moralidade a compatibilização entre atividade administrativa com valores éticos, assegurando a todos a obtenção de vantagens justas.

Essa visão de moralidade pode ser muito bem empregada também no direito tributário, e não apenas a moralidade como comportamento pessoal subjetivo dos agentes públicos, mas como noção de conduta ética aplicada aos legisladores e administradores tributários, bem como também aos contribuintes.

O princípio orienta o legislativo no sentido de buscar estabelecer uma tributação equilibrada e justa. Exemplos de violação ao princípio por parte do Poder Público são, além da tributação irregular e que desrespeita direitos fundamentais, as isenções e os incentivos desvirtuados, violações ao princípio da não surpresa com publicações de leis em 31 de dezembro ou vedações de parcelamentos a contribuintes que tenham ações judiciais contra o Estado.

No campo administrativo, o exercício das atividades de arrecadação e fiscalização dos agentes públicos deve respeito ao princípio da moralidade. A lei deve ser aplicada observando critérios técnicos, de forma objetiva, impessoal, visando a isonomia, a praticidade e a eficiência. Não pode a Administração se afastar, no cumprimento de seu dever, da ética, honestidade,

lealdade e boa-fé. O Estado não deveria, por exemplo, criar embaraços em casos de repetição de indébito ou se valer de teses contrárias à jurisprudência majoritária, em uma clara intenção protelatória.

Gloria Marín Benítez (2017, p. 32) aponta pelo menos três razões para a falta de atenção ao tema da moral no direito tributário: complexidade técnica da matéria tributária, inexistência de vínculo entre os lados da balança do ordenamento financeiro (ingresso e gasto) e forte vigência do princípio da legalidade no direito tributário.

Relembra a autora espanhola que no prólogo da tradução espanhola de *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*, Rubio Guerrero recorda-se da impossibilidade dos filósofos do direito se aprofundarem no tema da moralidade dos atos tributário sem um profundo conhecimento técnico da matéria. Esta é mais uma das dificuldades de ordem prática do tema (BENÍTEZ, 2017, p. 32).

Como segundo parâmetro, Glória Benítez quer significar que a relação entre entrada de recursos e saída de recursos deve ser justa. Se a solidariedade de todos na contribuição da carga tributária é um valor ético que se encontra no núcleo da exigência moral de contribuir, os gastos a que se pede concorra o contribuinte a arcar devem ser justos, sob pena de não se poder falar com propriedade de um sistema justo.³¹

No Brasil essa distinção é muito sensível, vez que são estudadas por ramos diferentes do direito: o direito tributário na arrecadação e o direito fiscal no gasto público. O direito tributário finaliza sua atuação quando da efetiva arrecadação do tributo, deixando a cargo do direito financeiro a preocupação com a real destinação dos valores arrecadados.

O princípio da legalidade, terceira razão apontada por Glória Benítez, cumpre diversos papéis, segundo a própria autora, como reserva de lei, tipicidade, garantia de igualdade e segurança. Em sua positividade, o direito visa a garantir previsibilidade e é extremamente dificultoso se atender a fontes não escritas (dentre as quais a moral) na discussão jurídica de um planejamento tributário, por mais simples que este seja.

Essa discussão da moralidade no planejamento tributário pode levar a hipóteses em que o Estado considera imoral o procedimento do contribuinte, abrindo campo para considerações de questões morais na economia de tributos. A possibilidade de se utilizar a

³¹ A Constituição espanhola faz referência explícita à justeza do sistema em seu art. 31.1: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*”

moralidade como critério permissivo para o arbitramento, principalmente em temas de planejamento tributário, é discutida em detalhes mais adiante.

4 PRATICABILIDADE

A praticabilidade pode também ser caracterizada como mais um dos princípios constitucionais tributários, assim como aqueles vistos no capítulo anterior. Contudo, dada sua relação com o tema e seus desdobramentos específicos no caso do arbitramento, é aqui tratada em capítulo à parte, onde é estudada como necessária para o funcionamento do sistema do direito frente à complexidade da realidade e da legislação tributária.

São traçadas algumas considerações sobre sua definição e natureza jurídica, sua aplicação no direito tributário através de diversos instrumentos e os limites de sua aplicação.

A praticabilidade confere notas importantes ao instituto do arbitramento da base de cálculo, vez que este justifica-se também como uma ferramenta de praticabilidade tributária, conferindo ao executivo meios de fazer valer a legislação tributária, garantindo exequibilidade à lei.

4.1 Complexidade do sistema

Ninguém gosta de pagar tributos, todavia, essa é uma realidade em praticamente todos os países. Além do próprio tributo pago, a tributação não ocorre sem custos adicionais, seja para o contribuinte, seja para o Estado. Além dos valores efetivamente recolhidos aos cofres públicos, o crescimento de obrigações acessórias incrementa o chamado *compliance cost* para os particulares, principalmente para pessoas jurídicas que têm de cumprir com o crescente número de deveres instrumentais, que vem demandando mais e mais horas para seu efetivo cumprimento, além de uma equipe técnica altamente especializada.

O direito tributário é ramo em que há aplicação em massa da lei, de forma contínua e por vezes *ex officio*. O Estado, de seu lado, também tem um crescente trabalho de conferir e fiscalizar uma miríade de documentos oriundos de obrigações acessórias de milhões de contribuintes, cruzando informações do contribuinte com outras fornecidas por ele mesmo e por terceiros, a fim de garantir que a tributação seja efetuada de forma correta.

Sabe-se que a complexidade do direito cresce proporcionalmente à da sociedade, com suas múltiplas facetas e possibilidades. Uma vez que contemporaneamente a sociedade é extremamente complexa em razão das crescentes possibilidades da realidade de comportamentos, proporcionalmente é complexa a situação do direito que regula a sociedade. Sobre a complexidade da vida social já se expressou Alfredo Augusto Becker (2007, p. 81),

afirmando não existir inteligência humana capaz de prever e resolver o número infinito de casos gerados na vida social.

Ensina Niklas Luhmann, consagrado autor sobre o tema, que a complexidade é existir mais possibilidades do que aquelas que se pode realizar, tornando-se o objetivo das ciências; não é diferente no caso do Direito, que atua como redutor dessa complexidade.³²

Como redutor dessa complexidade, o direito demanda uma conexão com a realidade onde pretende atuar. O primeiro ponto encontra-se justamente no direito constitucional, com a Norma Fundamental onde são definidos direitos, deveres, limites e competências dos entes políticos na sua relação com os particulares (BONAVIDES, 2001, p. 79).

O direito não está restrito à sua própria realidade, sendo um sistema que interage com outros sistemas sociais em busca de regular a conduta humana. O direito, não se pode olvidar, é um instrumento e, como tal, não é um fim em si mesmo. De igual forma, a tributação também é apenas um meio. Empresas e pessoas não existem com o fim de cumprir com regras de pagamento de tributos.

Não obstante o volume de trabalho, frente aos fenômenos da decadência e prescrição, a atividade da Administração tributária deve ser realizada em tempo hábil, a despeito de todas as dificuldades técnicas e humanas. Por esses motivos, deve necessariamente ser eficiente. Há uma necessidade de praticabilidade nos instrumentos utilizados pelo Fisco.

A crescente complexidade do sistema revela a necessidade de eficiência, buscando uma simplificação no pagamento, fiscalização e controle, levando o sistema a um ponto de equilíbrio ótimo.

Para enfrentar essa complexidade, um sistema tributário ótimo, defende James Alm (1996, p. 117), teria um balanceamento entre arrecadação (*revenue-yield*), equidade (*equity*), eficiência (*efficiency*) e simplificação (*simplicity*). Como instrumento, ele somente opera no campo das possibilidades e assim deve ser pensado desde a criação da legislação até a aplicação e o julgamento, sempre com vistas à factibilidade.

Muito diferente de um sistema ótimo é a situação do direito tributário brasileiro. Além de ser composto de uma miríade de regras sempre crescente, muitas vezes elas são elaboradas sem a devida técnica, o que ocasiona verdadeira insegurança jurídica. Sobre o tema já se

³² “Neste contexto, complexidade significa a totalidade dos possíveis acontecimentos e das circunstâncias: algo é complexo, quando, no mínimo, envolve mais de uma circunstância. Com o crescimento do número de possibilidades, cresce igualmente o número de relações entre os elementos, logo, cresce a complexidade. O conceito de complexidade do mundo retrata a última fronteira ou o limite último extremo. Sendo que é possível, só é possível no mundo.” (NEVES; NEVES, 2006, p. 191).

expressou Alfredo Augusto Becker (2007, p. 11) com a propriedade que lhe é habitual, concluindo que “[o] sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação de sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-jurídicos”.

O direito, como instrumento regulador de condutas, precisa necessariamente ser praticável, sob pena de irrelevância. O tema da praticabilidade, todavia, tem sido deixado de lado pela doutrina, como atesta Misabel Derzi (2010, p. 888).

A simplificação não ocorre sem efeitos colaterais. Sem embargo, à medida que se simplifica o sistema, deixa-se de levar em conta o fato de a realidade apresentar contornos que não se conformam a conceitos cerrados. Um lado negativo da simplificação é a possibilidade de injustiça no caso concreto, o que implica, no direito tributário, em tributar menos quem poderia (e deveria) pagar mais ou cobrar mais de quem deveria pagar menos.

Ainda assim, sob pena de uma injustiça ainda maior, é mais do que relevante a questão da praticabilidade do direito frente à complexidade da sociedade e à necessidade de segurança jurídica de seus integrantes. A busca de um direito tributário ótimo, que se pautem em eficiência, equidade, simplificação, garantindo uma correta arrecadação, é talvez um dos maiores desafios modernos da tributação em todos os países.

A praticabilidade é o princípio que visa a possibilitar e justificar a adoção de instrumentos que tornem o direito exequível, equilibrando economicidade de meios com eficácia de fins. Tornar o direito exequível é justamente uma das facetas do arbitramento, que acaba sendo o recurso último que deve lançar mão o Estado, na falta de outra opção, a fim de viabilizar a aplicação do direito e garantir a tributação.

4.2 Definição e natureza jurídica da praticabilidade

Define Regina Helena Costa (2007, p. 53) praticabilidade nos seguintes termos: “[...] a **praticabilidade**, também conhecida como **praticidade**, **pragmatismo** ou **factibilidade**, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”.

Ainda na lição de Regina Helena Costa (2007, p. 93), a praticabilidade tem **natureza jurídica de princípio geral e difuso**, não tendo uma formulação escrita. Pertence à categoria das entidades lógica-jurídicas,³³ uma vez que é elemento da teoria geral do direito, e não criação

³³ Em oposição à categoria jurídico-positiva.

do direito positivo. Ademais, tem natureza técnica, não se colocando no mesmo nível dos princípios éticos, como moralidade e justiça.

As implicações diretas dessa classificação são diversas. Sendo princípio, é norma abstrata, de otimização, com alta carga axiológica e, em caso de conflito com outros princípios, demanda solução por meio da máxima da proporcionalidade. Sua violação acaba por ser mais danosa ao direito do que a violação de simples regras.

Em virtude do elevado grau de generalidade e abstração, contempla valores fundamentais de viabilização e adequação da execução do ordenamento jurídico tributário. Tendo natureza jurídica de princípio, distingue-se de uma simples regra jurídica, servindo de vetor interpretativo para outras normas. Ademais, tem caráter altamente pragmático, vez que ligado diretamente à exequibilidade das normas jurídico-tributárias.

Misabel Derzi, nas notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, ensina que “praticabilidade é um princípio jurídico que não encontra formulação em norma escrita, mas se acha difuso no ordenamento” (DERZI, 2010, p. 888). Uma vez que o direito é instrumental e as normas existem para serem aplicadas com o propósito de direcionar o comportamento humano, a praticabilidade, doutrina a autora, seria um imperativo constitucional implícito. Define ela a praticabilidade como:

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 a lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito. (DERZI, 2010, p. 888).

Nas lições de Maria Rita Ferragut (2005, p. 128), praticabilidade é o princípio “que estabelece o dever de se evitar a aplicação muito complexa da lei, especialmente nos casos em que a execução deva ser em massa, como no caso do Direito Tributário”. É princípio implícito, regrado que se deve evitar a criação de estruturas administrativas antieconômicas ou desproporcionais, frente à limitada e sobrecarregada capacidade de fiscalização dos entes estatais.

Apesar da falta de previsão expressa, pode-se entender que é extraível do Texto Constitucional. Ainda, demanda lógica de compatibilização da tributação, eficiência, justiça, legalidade, segurança, supremacia do interesse público e defesa de direitos fundamentais. Tampouco se pode ignorar a feição constitucional deste instituto, como apontado na doutrina.

O caráter técnico-instrumental do princípio informa que, apesar de sua relevância, não imprime, por si só, feições éticas ou de justiça aos seus meios de concreção. Não se pode esquecer que a busca da eficiência, que procura a maximização de resultados com o mínimo de custos, não pode se sobrepôr a questões de justiça e respeito aos direitos fundamentais.

O direito, como um todo unitário, demanda que o exercício da praticabilidade seja efetuado, tendo-se em conta uma visão e um conhecimento sistêmico de todo o ordenamento jurídico, não somente do ramo tributário. No caso do arbitramento da base de cálculo, demanda considerações principalmente do direito administrativo, constitucional, processual, civil etc.

A eficiência exige, como ponto de partida, um sistema que funcione, mas que deve e pode ser melhorado, vindo a operar de uma maneira mais eficiente e reclamando uma análise holística, buscando encontrar pontos de evolução. A divisão didática do direito em diversos ramos deve ceder espaço a uma visão unitária, capaz de exercer inteligência de causas e efeitos, considerando uma retroalimentação positiva na busca de melhores resultados e configurações de forma contínua.

A fim de exercer sua atividade fiscal de forma satisfatória, o direito trabalha com diversos instrumentos de simplificação, como tipos, presunções, conceitos indeterminados, cuja aplicação no direito tributário é detalhada mais à frente.

4.3 Praticabilidade tributária

O direito, como defendido anteriormente, é um instrumento. Não é uma ciência, mas o objeto da Ciência do Direito, distinção sempre muito bem colocada por Paulo de Barros Carvalho em todas as suas obras, lição cuja repetição é sempre salutar.

Misabel Derzi (2007, p. 320) aponta que no direito tributário em particular a praticidade tem uma significação marcante e especial, vez que nesse ramo do direito há uma aplicação em massa e de forma continuada; portanto, apresenta-se de forma mais aguda a questão da praticidade e seus limites (DERZI, 2007, p. 320).

A lei é o instrumento de praticabilidade por excelência. Como caráter instrumental do direito, a lei é o meio pelo qual se veicula o cumprimento da vontade pública e estatal, ao menos nos padrões do Estado Democrático de Direito.

Em sua obra *Direito tributário, direito penal e tipo*, ao tratar do emprego de instrumentos de praticabilidade pelo legislador, orienta Misabel Derzi (2007, p. 139):

A praticabilidade afeta, em primeiro lugar, ao Poder Legislativo. A norma legal se utiliza, já o notamos, de abstrações generalizantes, esquemas e conceitos. Ela usa tipos e conceitos não só por razões de segurança mas, em muitos casos, para viabilizar a execução de seus comandos.

Através do uso de abstrações, o legislador objetiva evitar investigações de casos isolados, dispensa colheita de provas difíceis ou impossíveis, assegurando o cumprimento da lei e a redução de custos na sua aplicação. Como se nota, é justamente este um dos fundamentos da atividade de arbitramento em processo administrativo da base de cálculo quando o legislador estabelece uma base de cálculo substitutiva, como no caso do imposto de renda.

A ideia de praticabilidade no campo tributário já era apontada por Adam Smith no século XVIII. Ele a incluiu como um dos quatro cânones para a tributação (*the four maxims concerning taxes in general*): igualdade ou justiça, certeza, comodidade e economicidade (SMITH, 2007, p. 224).

Por economicidade entendia Adam Smith a eficiência ou praticabilidade. A atividade tributante não deveria requerer um grande número de servidores, cujo salário implicaria em mais gastos em sua execução. Não deveria, tampouco, obstaculizar o trabalho das pessoas. Necessitaria apresentar penalidades proporcionais a infrações e evitar procedimentos fiscais frequentes. Pode-se concluir, daí, que os problemas no exercício da tributação não surgiram com a modernidade, mas a precedem.

A fim de cumprir os mandamentos constitucionais tributários, é lícito ao legislador utilizar-se da praticabilidade, sob pena de deixar de cumprir a vontade da Constituição, o que pode acarretar graves reflexos sociais e econômicos. Representa limite objetivo à realização de outros valores, garante Regina Helena Costa. As leis tributárias devem ser exequíveis e atingir os fins públicos para o qual foram criadas, de maneira eficiente e simples.

Por razões de ordem prática, não é possível uma individualização na aplicação da lei, de forma que deve o Estado se valer de meios de simplificação para que seja possível aplicar, em massa, determinadas regras.

Nas espécies tributárias, afirma Regina Helena Costa que a praticabilidade tem um espaço de atuação muito mais amplo em relação aos impostos que as taxas, havendo menos barreiras para sua operacionalidade nos casos de tributos não vinculados à atuação estatal. Nas

taxas, sua aplicação é muito mais limitada, pois impera, nessa espécie tributária, o princípio da equivalência, conforme a própria jurisprudência do STF:³⁴

Conforme o § 2º, art. 145, CF/1988, a base de cálculo das taxas não pode se confundir com a dos impostos, devendo considerar sempre o custo da atuação estatal. Todavia, podemos notar que o princípio da praticabilidade atua de modo a simplificar a quantificação das taxas, como no caso de taxas fixas. Frente à hercúlea tarefa de mensuração dos custos do serviço público, para seguir à risca o preceito constitucional, a lei já define de antemão o valor devido, simplificando o trabalho da Administração.

A praticabilidade também é empregada pela Administração. Um dos exemplos de sua aplicação é a existência e o efetivo uso do poder regulamentar. Excepcionalmente, a fim de garantir a igualdade diante da lei e ordenar o tipo existente na realidade diante do conceito-tipo da regra de incidência, a Administração promove a tipificação, seja na via de complementação pelo regulamento ou ainda no processo administrativo tributário (TORRES, 2004, p. 219). É necessário, para que isso, ocorra que haja uma dose de discricionariedade permitida ao administrador.

Nesse âmbito, o seu espaço de atuação será tanto maior quanto mais complexa for a valorização ou o campo normativo a ser preenchido. Funciona na complementação de conceitos como, por exemplo, “atividade preponderante” ou “grau de risco”. Se o regulamento vai além da lei, é questão de ilegalidade.

O regulamento possui uma normatividade complementar, explicitando, desenvolvendo ou especificando o pensamento legislativo. Não deve modificar elementos essenciais, mas delimitar conceitos necessários para a aplicação concreta da norma. Não se trata propriamente de delegação, mas de tipificação (TORRES, 2004, p. 220-221). Dessa forma, não há de se falar de ofensa ao princípio da separação de poderes.

Outro exemplo é a tipificação casuística, que pode ser concebida como “apreensão do tipo existente na realidade econômica para o seu enquadramento no conceito-tipo previsto na premissa do silogismo jurídico tributário” (TORRES, 2004, p. 224). Não se trata de subsunção,

³⁴ “Taxa: correspondência entre o valor exigido e o custo da atividade estatal. A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da CF.” (STF. ADI 2.551 MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, j. 2-4-2003, p. DJe 20/4/2006).

mas de ordenação valorativa de uma situação da vida a um tipo. Assim, havendo um fato gerador concreto, um tipo, sua compatibilização com a norma é verdadeira tipicidade, não havendo subsunção ou discricionariedade, que são formas diversas de adequação do fato à norma (TORRES, 2004, p. 224).

Seguindo lição de Paulo de Barros Carvalho, Regina Helena Costa entende que podem conviver lado a lado a discricionariedade administrativa e a tributação.³⁵ Pode-se também inferir que é mandamento Constitucional, conforme art. 145, § 1º, *in fine*,³⁶ que reza que a Administração, no exercício da atividade tributante, deve conferir efetividade à graduação dos impostos. No cumprimento dessa missão constitucional deve a Administração lançar mão de instrumentos que lhe confirmam possibilidades processuais e materiais para garantir essa graduação e em inúmeros casos, por vezes tão distintos uns dos outros, isso não seria possível sem a existência de certo grau de decisão e manobra.

Como visto, há um fértil campo de aplicação da praticabilidade e seus instrumentos nesse ramo jurídico, cuja justificativa é totalmente razoável e busca não flexibilizar princípios constitucionais, mas realizá-los e implementá-los no exercício da atividade tributante, que é dinâmica e deve acompanhar a evolução da sociedade.

4.4 Instrumentos de praticabilidade

Vários instrumentos são usados para a implementação da praticabilidade. A lei é o instrumento de praticabilidade por excelência, vez que ela é o meio pela qual a vontade Estatal é expressa para que possa ser cumprida (COSTA, 2007, p. 61). Dessa forma, a lei em si é um instrumento essencial de praticabilidade jurídica.

Regina Helena Costa (2007, p. 158) menciona que são instrumentos de praticabilidade, no sentido de meios e técnicas de simplificação, as abstrações generalizantes e suas espécies, bem como outros como a analogia, as técnicas de privatização da gestão tributária e os meios alternativos de solução de conflitos tributários.

Recorda César Garcia Novoa (2006, p. 30) que o ordenamento tributário não tem pretensão alguma de plenitude, devendo renunciar a um alto grau de concretização. A abstração

³⁵ “Diante da impecável lição, parece-nos equivocada a reiterada afirmação segundo a qual a tributação e a discricionariedade administrativa são absolutamente inconciliáveis.” (COSTA, 2007, p. 106).

³⁶ CF, art. 145, § 1º: “[...] facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

da norma, como característica genérica desta, é garantia de igualdade, sendo instrumento necessário da lei.

Abstração generalizante é gênero que engloba as presunções, ficções, indícios, os conceitos jurídicos indeterminados, as cláusulas gerais, as normas em branco e as normas de simplificação. Compõem a classe de maior interesse neste trabalho.

Presunção é, segundo o dicionário, “opinião ou julgamento baseado em aparências ou em indícios; conjectura ou suposição que se toma como verdadeira”.³⁷ Alfredo Augusto Becker (2007, p. 539) afirma que, a partir de um ponto de partida um fato conhecido, a presunção permite inferir outro desconhecido. A lei, ao utilizar uma presunção, propõe a certeza jurídica de um fato cuja existência é provável em virtude da correlação entre eles.

A presunção permite a quem presume extrair de um fato conhecido outro ignorado. Ensina Roque Carrazza (2017, p. 550) que presunção é “suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido”. A diferença entre presunção e prova é que esta última produz certeza, enquanto a presunção induz mera possibilidade.

As presunções podem ser simples ou legais. As simples derivam do senso comum e são denominadas também de presunções *hominis* (CARRAZZA, 2017, p. 551). As presunções, tanto as legais quanto as simples, subdividem-se em relativas e absolutas, conforme admitam prova em contrário. As presunções legais absolutas são conhecidas como *iure et de iure* e não admitem provas em contrário, estabelecendo uma total certeza frente a determinado fato. Por seu turno, as presunções relativas, chamadas de *iuris tantum*, admitem que se demonstre sua inveracidade, ou seja, são verdadeiras até prova em contrário, implicando, para tanto, possibilidade de dilação probatória. Seja qual for o tipo de presunção, parte sempre de fatos conhecidos e aponta a existência de outros a eles conexos.

Em razão de princípios como verdade material, capacidade contributiva e discriminação constitucional de competências, o direito não aceita, ensina Regina Helena Costa, a aplicação das presunções absolutas. As presunções absolutas, mais do que meras presunções, são verdadeiras disposições de direito (BECKER, 2007, p. 545). Ensina Maria Rita Ferragut (2008, p. 19) que as presunções legais nada presumem, “mas estabelecem como verdadeiro fato descritor do evento cuja ocorrência é indiretamente provada”.

Em sua obra sobre o tema, Maria Ferragut diferencia as diversas acepções da palavra presunção. Segundo a autora, por presunção pode se entender proposição prescritiva,³⁸ relação

³⁷ Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2018. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>. Acesso em: 10 dez. 2018.

³⁸ Proposição é a expressão verbal de um juízo.

e fato. Entende que, na acepção de fato, presunção é consequência da proposição, é prova indireta. Como relação, é vínculo entre o fato indiciário e o aplicador da norma, “conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato” (FERRAGUT, 2008, p. 112). Por fim, como proposição prescritiva é norma jurídica deonticamente incompleta de natureza probatória (FERRAGUT, 2008, p. 113).

As presunções versam sobre matéria de fato, nunca de direito, dispensando comprovação deste (COSTA, 2007, p. 163). É, portanto, instrumento de praticabilidade, implicando simplificação.

Nas ficções, diferentemente do que ocorre com as presunções, não há uma relação de probabilidade de um fato em virtude da existência de outro. Ensina Alfredo Augusto Becker (2007, p. 553) que, no caso de ficção, a lei parte de um fato que provavelmente ou certamente é falso, diferentemente do que se passa na presunção.³⁹ A distinção com relação à presunção, afirma diversas vezes Becker (2007, p. 553), ocorre no plano pré-jurídico, quando da construção da regra pelo legislador. Uma vez criada a ficção, por motivos lógico-jurídicos, não admite esta prova contrária.

Ambas têm como fundo uma questão de praticabilidade para lidar com a “complexidade ou impraticabilidade de matéria-prima com a qual normalmente deveria criar a regra jurídica” (BECKER, 2007, p. 554). Ou ainda, por razões de dificuldade prática de implementação de certo instituto, permite sua definição, como, por exemplo, a cobrança do sujeito que realmente realizou a ação, configuração fictícia do momento de ocorrência do fato etc.

Indícios, outra espécie de abstração generalizante, para Regina Helena Costa (2007, p. 169) “são fatos demonstrados dos quais se deduzem outros fatos”. Indício, prova indiciária ou circunstancial está ligado ao processo mental de inferência.

O indício é bastante frágil, afirma Regina Helena Costa, de forma que deve ser corroborado por outros meios probatórios. Ademais, pode ser usado no plano tributário, mas não pode, por si só, fazer nascer a obrigação tributária.

³⁹ Mesmo pensamento é encontrado em Christine Biquet (2013, p. 28): “*La notion technique de fiction, telle qu'elle est reçue dans le vocabulaire juridique, se distingue de la notion de présomption légale. Lorsqu'il énonce une fiction, le législateur met sciemment le faux à la place du vrai tandis que lorsqu'il énonce une présomption, le législateur demeure dans la ligne du vrai*”. Tradução nossa: “A noção técnica de ficção, tal como é recebida no vocabulário jurídico, difere da noção de presunção legal. Quando enuncia uma ficção, o legislador coloca conscientemente o falso no lugar do verdadeiro ao passo que, quando afirma uma presunção, permanece na linha do verdadeiro”.

Argumenta Roque Carrazza (2017, p. 552) que, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, não podem ser equiparadas presunções a meros indícios, sinais ou suspeitas, sob pena de “não haver mais mãos a medir”, ou seja, ténues indícios poderiam deflagrar sempre procedimentos investigatórios ou condenações, jamais serem instrumentos de prova por si sós.

Normas de simplificação compreendem padronizações, esquemas, quantificações, somatórios. Sua adoção, afirma Regina Helena Costa (2007, p. 174-175), deve sempre sopesar os benefícios *versus* o fato de que estas desconsideram a capacidade contributiva efetiva, representando uma atenuação desta última em vista da praticabilidade.

Essa simplificação ocorre quando a lei visa, especificamente, os casos comuns ou médios, elegendo caracteres típicos ou indiciários, padronizando critérios quantitativos ou qualitativos, renunciando gravar a verdadeira manifestação da capacidade contributiva em prol da simplificação frente a difícil, senão impossível, tarefa de apuramento detalhado de fatos (COSTA, 2007, p. 170-171).

Outro expediente que permite a praticabilidade são os conceitos jurídicos indeterminados, que são assim definidos por José dos Santos Carvalho Filho (2017, p. 70):

Conceitos jurídicos indeterminados são termos ou expressões contidos em normas jurídicas, que, por não terem exatidão em seu sentido, permitem o intérprete ou o aplicador possam atribuir certo significado, mutável em função da valoração que se proceda diante dos pressupostos da norma.

Esse expediente permite à lei, por meio de uma única hipótese, comportar múltiplas situações e, por vezes, mas não necessariamente, ensejam o exercício da discricionariedade administrativa. Parte da doutrina, como Casalta Nabais (2015, p. 378), admite sua aplicação no direito tributário.

No Direito brasileiro, Regina Helena Costa (2007, p. 182) admite igualmente o emprego de conceitos jurídicos indeterminados. Ademais, lembra que seu uso ocorre com certa frequência tanto no direito tributário quanto no penal, outro ramo do direito onde impera a legalidade estrita. Ricardo Lobo Torres (2004, p. 206) é categórico em defender a mesma posição: “sucede que os conceitos indeterminados são inevitáveis no direito tributário”.

Regina Helena Costa (2007, p. 177), com base na lição de Sainz Moreno, informa que, quanto à estrutura interna, todo conceito possui um núcleo ou zona de certeza, que constitui seu

significado primário, e um halo ou zona de dúvida.⁴⁰ O halo atua no limite entre a certeza positiva (o que certamente se enquadra no núcleo do conceito) e a negativa (os casos que certamente não estão abarcados pelo conceito). Esse é o espaço de indeterminação ou dúvida.

Uma classificação útil trabalhada por Regina Helena Costa (2007, p. 180) ao analisar a possibilidade de emprego da discricionariedade quanto aos conceitos jurídicos indeterminados leva em conta tratar-se de **conceitos de experiência ou conceitos de valor**.⁴¹ Este último impõe um componente axiológico, que somente o intérprete poderá preencher. Já, no primeiro, após um processo interpretativo, não resta mais a indeterminação, portanto, não há de se falar de margem de escolha ou conveniência. Todavia, essa distinção não é absoluta e tampouco justifica um tratamento jurídico distinto.

Cláusula geral é outro instrumento de praticabilidade. Karl Engisch (1967, p. 153), em definição amplamente reproduzida na doutrina, a define como: “*Por cláusula general tenemos que entender una redacción expresiva de los supuestos de hecho que abarca con gran generalidad un campo de casos y las señala su correspondiente tratamiento jurídico*”. Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero (2017, p. 389) definem cláusula geral como texto com indeterminação legislativa nos dois extremos da estrutura normativa: “a norma prevê um termo indeterminado no seu suporte fático e não comina consequência jurídica à sua violação”.

Alberto Xavier (1977, p. 83-84) defende que elas não podem ser aplicadas ao direito tributário, por ferirem o princípio da tipicidade. Para o autor, tantos os tributos quanto os crimes, traçando aqui um paralelo com o Direito Criminal, devem constar de tipologias.

Roque Carrazza (2017, p. 489-490) tem posição muito firme ao defender a existência da tipicidade fechada como princípio do direito tributário, decorrente da proteção da confiança e da segurança jurídica, além de propugnar pelo **princípio do exclusivismo**, com proibição do emprego do que denomina de normas indeterminadas, “elásticas” ou “de borracha”.

⁴⁰ “*Así pues, desde el punto de vista de la estructura interna del concepto hay que distinguir dos zonas: un núcleo o zona de certeza configurado por datos previos, seguros, y un halo, zona que rodea el núcleo, zona de “duda” o, dicho con mayor precisión, zona donde no existe una certeza previa y cuya determinación exige desplegar la idea nuclear del concepto*” (SAINZ MORENO, 1976, p. 197)..

⁴¹ Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2016, p. 258-259) diferencia os casos de emprego de conceitos técnicos, conceitos de experiência e conceitos de valor. No caso dos conceitos técnicos não há dúvida, não cabendo à Administração múltiplas soluções. O mesmo se passa nos conceitos de experiência, ficando afastada a discricionariedade em razão da existência de critérios objetivos práticos extraídos da experiência. Todavia, no último caso, na classificação da autora – conceitos como moralidade, interesse público etc. –, há discricionariedade, sem implicar a existência de liberdade total.

Em sentido contrário, Regina Helena Costa entende ser aplicável o emprego de cláusulas gerais. Com base na doutrina de Casalta Nabais⁴² e Ricardo Lobo Torres,⁴³ pondera que o mecanismo sustenta a atualização da norma por um processo de interpretação evolutivo, sofrendo mutação no tempo. Ademais, é fenômeno inevitável frente à própria ambiguidade da linguagem do Direito (COSTA, 2007, p. 185). Ensina Karl Engisch (1967, p. 155-157) que a diferença de cláusulas gerais para conceitos indeterminados é muito mais de grau que de tipo.

As normas em branco, aceitas e bastante consolidadas no direito penal, podem também ser empregadas como instrumentos de praticabilidade, defende Regina Helena Costa (2007), apontando duas razões para tanto. A primeira é um motivo de ordem prática, pois à lei é impossível consignar as normas de concreção. O direito positivo está condicionado à legalidade suficiente, que seria aquela que basta para garantir a segurança jurídica. A segunda, situações fáticas de mutabilidade frequentemente inviabilizam seu veículo por lei, sendo mais adequado seu preenchimento pelo Poder Executivo, o que não configura indevida delegação legislativa.

4.5 Limites à praticabilidade

Como toda técnica, o uso impróprio da praticabilidade pode levar a resultados inadequados. A busca pela simplificação pode apontar para soluções que ignorem por completo, ou demasiado, o princípio da capacidade contributiva.

Em nome da praticabilidade não se devem amesquinhar os direitos subjetivos do contribuinte. Uma vez que a criação de presunções e ficções limitam a atuação probatória do contribuinte, um dos limites sistêmicos ao uso da praticabilidade é o acesso à tutela jurisdicional, com efetivo contraditório e ampla defesa.

As dificuldades de controle da tributação também têm levado a Administração a impor aos particulares uma série de obrigações acessórias para melhor fiscalizar o particular. Todavia, é necessário que haja parcimônia na atribuição de obrigações acessórias ao particular.

⁴² “Não se pode esquecer que o princípio da determinabilidade não se confunde com um suposto dever de pormenorizar o mais possível ou de otimizar a pormenorização da disciplina dos impostos, uma vez que, quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar relativamente aos aspectos que ficam à margem dessa disciplina, aspectos estes que, como facilmente se compreende, variarão na razão inversa daquela pormenorização. Ou seja, as especificações excessivas, porque se enredam na riqueza dos pormenores, perdem o plano de que partiram, acabando, ao invés, por conduzir a maior indeterminação” (NABAIS, 2015, p. 377).

⁴³ “O direito tributário, embora subordinado ao princípio da determinação, convive também com as cláusulas gerais” (TORRES, 2004, p. 208).

Não se pode deixar de mencionar que o princípio constitucional que veda os efeitos confiscatórios à tributação configura verdadeiro limite à praticabilidade. A criação de abstrações não pode levar a tributação a ofender o direito de propriedade. O princípio de não confisco funciona como limite à atividade tributante que não pode, ao instituir instrumentos que visem a simplificação e eficiência do sistema, ferir o direito de propriedade.

A praticabilidade deve ser veiculada, tanto quanto possível, por lei. Embora, como demonstrado, exista um espaço para certa discricionariedade administrativa na sua função de regulamentação e nas atividades fiscalizatórias, a lei deve ser o instrumento de veiculação de abstrações generalizantes.

A razoabilidade, como sinônimo de proporcionalidade, é também um dos freios aos instrumentos de praticabilidade. É vedação à arbitrariedade, cuja aferição só pode ser feita em casos concretos. Serve de critério de verificação do emprego da praticabilidade frente aos demais princípios tributários. Nesse sentido, pode-se entender a proporcionalidade em seus três componentes: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

A instituição de obrigações acessórias, em regimes simplificados ou reais, não pode também, sob o argumento de facilitar o controle do Fisco, fugir à razoabilidade. As obrigações acessórias representam custos reais aos contribuintes, tanto diretos, para seu cumprimento, quanto indiretos, pois a falha em seu preenchimento e apresentação, a par do pagamento de tributos ou apesar deles, pode fazer nascer obrigações de caráter sancionatório, cuja probabilidade cresce à medida que o sistema fica mais e mais complexo.

Não é possível, ainda, a alegação de praticabilidade para alargar ou modificar a competência tributária, cuja rígida distribuição constitucional não permite que leis e outros atos normativos infraconstitucionais possam, por via reflexa, alterar seus contornos. No caso de arbitramentos da base de cálculo, é possível vislumbrar a possibilidade de um ente tributário adentrar competência de outro sob o pretexto de exercer sua própria competência tributária.

A criação de regimes simplificados, presumidos ou benéficos deve sempre ser opcional, dando ao contribuinte a possibilidade de, apresentando sua real contabilidade e pertinente documentação, ser tributado de forma real, mesmo com a exigência de um conjunto maior de obrigações acessórias.

O princípio da capacidade contributiva é outro limite à praticabilidade. Apesar de ser, por vezes, um desafio mensurar a capacidade econômica e contributiva, o uso da praticabilidade não pode criar situações em que é menosprezada sem a devida razão. Tanto a capacidade contributiva absoluta quanto a relativa não podem ser completamente aniquiladas por

presunções e ficções jurídicas. Esse princípio também serve de base à proibição de adoção de presunções absolutas e ficções para instituição de obrigações tributárias.

O princípio da capacidade contributiva, base da justiça individual, é atenuado pela praticabilidade com vistas à realização de outra finalidade, qual seja, a viabilidade da aplicação da lei tributária com eficiência e em massa. Isso não implica que se possa aniquilar a capacidade contributiva, todavia, compatibilizar ambos os princípios se faz necessário na perseguição de uma tributação que possa atingir a todos (COSTA, 2012b, p. 48). Seria uma injustiça ainda maior deixar de tributar a todos, relegando o princípio da generalidade da tributação a subprincípio da própria igualdade.⁴⁴ O conflito entre praticabilidade e justiça individual existe não apenas no direito tributário e não somente no direito. Contudo, nesse ramo do direito – em que as normas são aplicadas em massa e em fluxo contínuo, visto as materialidades elegidas pelo legislador, ligadas ao comércio, à obtenção de renda e à posse de bens – esse conflito é bastante latente.

A simplificação que justifica alguns casos de emprego da praticabilidade não ocorre sem seus inconvenientes. Samuel A. Donaldson (2003, p. 645), ao tratar do tema, afirma que “a complexidade tributária não é ruim nem boa, e a simplicidade tributária não é ruim nem boa”.⁴⁵ De acordo com esse autor, existe um permanente (e um vazio) discurso político de que o sistema deva ser simplificado, porém, não há o menor planejamento ou estabelecimento de reais metas do que deve ser alterado. Aponta, além disso, a que mais atenção deveria ser dada à eficiência e à equidade.

A simplicidade nem sempre é o melhor caminho na busca de defesa de valores. Se certa complexidade é necessária para que se tenha leis mais justas e eficientes, essa complexidade deve ser aceita. Ou seja, para que se implementem leis mais justas, que diferenciem sujeitos ou casos concretos, é natural que haja introdução de elementos de complexidade para lidar com essas diferentes situações.

Comparando os três elementos, conclui-se que “ninguém gosta de leis rígidas, mas gostamos menos ainda de leis injustas e ineficientes”⁴⁶ (DONALDSON, 2003, p. 665). Assim

⁴⁴ Relembrando Rawls (1999, p. 4): “*Injustice is tolerable only when it is necessary to avoid an even greater injustice*”. Tradução nossa: “A injustiça é tolerável somente quando torna-se necessário evitar uma injustiça ainda maior”.

⁴⁵ Tradução nossa do original: “*Tax complexity is neither bad nor good, and tax simplicity is neither bad nor good*” (DONALDSON, 2003, p. 645).

⁴⁶ Tradução nossa do original: “*No one likes hard laws, but we dislike unfair, inefficient laws even more*” (DONALDSON, 2003, p. 665).

que eficiência e equidade (ou justiça) seriam melhores critérios de aferição de um sistema tributário.

A legislação é fruto de compromissos políticos, no sentido de balanceamentos, de forma que, apesar de existirem certamente pontos a melhorar, nem toda simplificação deve ser recebida de braços abertos e olhos fechados. Um sistema mais simples facilmente poderia ser desenhado, porém, saber se ele seria mais justo e eficiente em razão da redução, por si só, do *compliance costs* é uma conta que deve ser feita, e não uma verdade autoevidente.

Outra crítica apontada quanto à praticabilidade é a transferência de poderes do legislativo ao executivo, podendo este passar a inovar na ordem jurídica. No contexto brasileiro, parte dessa crítica apontada pela doutrina alemã quanto à aplicação da praticabilidade pela administração tributária não se aplica, vez que vige, no direito brasileiro, o princípio da legalidade estrita, que impede a administração tributária de inovar, possuindo esta, quando muito, limitado campo de ação.

Ademais, e sob o ponto de vista pragmático, a praticabilidade envolve o alto risco de, considerada inconstitucional ou indevida, dar causa a uma intensa corrida de pedidos de restituição, tanto administrativos como judiciais. Dessa forma, seu uso pode, por vezes, alterar os riscos ou comprometer todo um planejamento orçamentário e financeiro do Estado, que pode ver seu projeto de simplificação tributária julgado inconstitucional pelos tribunais, questões que podem levar anos e com alto grau de replicação em massa.

Mesmo com a importância que possui a praticabilidade, esse princípio deve ter reconhecidos seus limites. Além disso, deve estar harmonizado com os demais princípios constitucionais tributários e ser analisado quanto ao seu efeito prático. A simplificação, ainda que reivindicada, é apenas um dos critérios para se avaliar um sistema tributário, não apontando, por si só, que um sistema seja melhor ou mais justo que outro.

5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento tributário é denominado de *liquidación* na doutrina espanhola, *determinación* na argentina, *ascertamento* na italiana. Seu estudo é tema de grande relevância prática e interdisciplinar no direito. Apesar de ser instituto típico do Direito Tributário, onde é classicamente estudado em sua natureza e efeitos, o lançamento apresenta estrita conexão com o direito administrativo, onde consta seu regramento.

Sua realização é feita pelo poder Executivo, tendo sua procedimentalização e natureza definida no Direito Administrativo, sujeitando-se sua contestação administrativa ao processo administrativo do respectivo ente competente pela exação. Uma vez que trata da incidência de normas previstas na Constituição e afeta direitos fundamentais é também relevante a contribuição do Direito Constitucional. Seus efeitos e reflexos ecoam no processo judicial, influenciando os institutos da decadência, prescrição e outros tantos pontos de contato com o Direito Processual Civil. A condição de constituição definitiva do crédito também tem efeitos nos crimes tributários, tendo também ecos no Direito Penal.

Ressalta José Souto Maior Borges (1998, p. 19) que “o lançamento tributário é matéria administrativa, o terreno mais indicado para descrevê-lo e explicá-lo foi trilhado pela doutrina do Direito Administrativo, e não, a rigor, pela doutrina do Direito Tributário”. Essa situação transforma o instituto em objeto de ambos os ramos e, ao mesmo tempo, de nenhum deles em particular.

Estevão Horvath (2010, p. 45) expressa que as normas regulamentadoras do procedimento tributário são as de Direito Administrativo Tributário ou de Direito Tributário Administrativo, mas, seja como for, encontra-se no direito tributário formal ou adjetivo.

Essa categorização implica em colocar o lançamento sob o manto do regime administrativo, ou seja, aquele que abrange um conjunto de traços que tipificam o Direito Administrativo, abrangendo as prerrogativas, que visam a garantir a autoridade mínima necessária para a consecução do interesse público, assim como as restrições que visam proteger os direitos individuais (DI PIETRO, 2016, p. 92-93).

Ensina James Marins (2016, p. 191-192) que se trata de eixo de preocupação da doutrina contemporânea, estrangeira e nacional, que tem progressivamente registrado mais preocupação com o regime jurídico de formalização da relação jurídico tributária, que sofre frequentes alterações de ordem práticas, nem sempre precedidas das devidas alterações do sistema positivado.

A privatização da gestão tributária também trouxe novos contornos e desafios nesse campo do direito tributário. A maior parte dos tributos é calculada pelo próprio contribuinte, que informa o ente fiscal sobre o montante devido e a realização do seu pagamento.

Apesar de sua definição constante em lei, ou talvez até em razão dela, como discutido mais adiante, o lançamento é ponto de grandes debates e intensas divergências doutrinárias, que vão desde a configuração de sua natureza jurídica, passando pela classificação, necessidade e eficácia.

O fato de o legislador não ser necessariamente um jurista, como aponta Paulo de Barros Carvalho, é causa de problemas em relação às técnicas na edição legislativa de normas legais e, conseqüentemente, na prática tributária.

Não custa também anotar que o responsável pelo lançamento é o fiscal de rendas (ou denominação equivalente), que tem, muitas vezes, formação fora da área do direito, como contabilidade, engenharia, economia, administração e ainda, por vezes, em áreas ainda mais distantes do fenômeno tributário, conforme regulamento de cada ente federado.

Essa formação alheia ao direito aumenta o peso da aplicação direta de decretos, portarias e outros regulamentos administrativos, em razão da falta de um estudo mais detalhado do direito como sistema. Essas normas infralegais, por vezes em choque direto com normas superiores, jurisprudência vinculante ou com a própria Constituição, continuam sendo o regramento de maior validade a embasar o procedimento fiscal-tributário.

Klaus Tipke (2012, p. 82) já identificava efeitos desse problema ao ensinar que os funcionários das autoridades financeiras não costumam deter-se sobre o sentido ou a falta de sentido dos preceitos legais, aplicando a lei e os preceitos administrativos na proporção do tempo suficiente para isso, não tendo sido preparados para algo diverso.

Outra dificuldade prática é a existência de quatro regimes tributários, onde há pelo menos três entes com esferas de competências diferentes. O contribuinte, assim, deve atenção a regulamentos normativos nacionais, federais, municipais e estaduais, e do Distrito Federal. Deve obediência à Constituição Federal e às Leis Complementares Nacionais, bem como aos convênios estaduais, totalizando um largo conjunto de leis que regem procedimentos de cada esfera e diversas fontes normativas oriundas de regulamentos executivos, que, não raras vezes, apresentam um maior peso na atividade de lançamento que normas de hierarquia superior.

5.1 Direito tributário formal

Explana Héctor Villegas (2001, p. 325) que o direito tributário formal é o complemento indispensável ao direito tributário material. Compreende o direito tributário formal as normas da administração fiscal voltadas a determinar se certa pessoa deve pagar um tributo e qual o importe que deverá corresponder a esse pagamento.

Pode-se dizer que se refere ao direito adjetivo, sem o qual não se pode aplicar o direito substantivo. Segundo Hector Villegas (2001, p. 326), “*el derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido*”. Engloba todas as normas regulamentadoras de relação jurídica derivada de deveres formais ou instrumentais. São geralmente obrigações de fazer, não fazer e suportar, sem as quais seria impossível o regular exercício da atividade de fiscalização, controle e arrecadação. O lançamento enquadra-se no direito tributário formal, assim como todo o procedimento de gestão ou de administração do tributo.

Esse conjunto de tarefas é prévio ao lançamento tributário (*‘determinación tributaria’*, do direito argentino), servindo de base para o lançamento e seu controle. Essa setorização tem uma grande importância prática, ensina o doutrinador argentino. O direito tributário formal pode sujeitar suas regulações a cânones diferentes quanto a sua interpretação, analogia, retroatividade e suplementação de outras normas.

Estevão Horvath (2010, p. 37), depois de discorrer sobre diferentes posições doutrinárias, também entende ser útil a distinção entre direito tributário material e direito tributário formal (ou ainda instrumental, administrativo), bastando “examinar as normas tributárias materiais e as formais para dar-se conta de seus distintos caracteres”, ensinando que, na doutrina alemã, essa diferenciação é nominada *Steuerschuld* e *Steuerpflicht*, não deixando de anotar, no entanto, que o direito é único.

A obrigação tributária continua sendo o eixo principal do Direito Tributário, em torno do qual orbitam as demais relações jurídicas. Todas as demais relações somente têm sentido em função dela. O direito tributário formal, como instrumento de aplicação concreta do ramo material, submete-se inteiramente à vertente material. Sua importância, todavia, não deve ser ignorada, pois de nada valeria o estudo do tributo como instrumento estático se, na sua aplicação, fossem esses mesmos princípios postos de lado (HORVATH, 2010, p. 20).

Alberto Xavier (2005) também compartilha de tal distinção, apontando que ela foi formulada pela doutrina alemã. O direito tributário material é relativo à obrigação tributária principal, o formal é integrado pelas normas disciplinadoras da atividade administrativa de

aplicação da lei, fiscalização dos deveres acessórios, meios administrativos e judiciais de garantia dos direitos originários da relação jurídica tributária (XAVIER, 2005, p. 6).

Atribui o autor português a tal divisão à atrofia do estudo do direito tributário formal.⁴⁷ Ressalta, ainda, que a doutrina tem sofrido um movimento em sentido inverso, notando a importância do ramo formal.

Apesar de a generalidade dos tributos modernos não demandarem ato administrativo de lançamento, esse ganha destaque no exercício da função de fiscalização e controle administrativos. Nessas atividades e, com a possibilidade de aplicação de sanções e lançamentos substitutivos, “avoluma-se o significado de ato de autoridade potencialmente restritivo da propriedade e liberdade dos cidadãos” (XAVIER, 2005, p. 15).

Segundo Alberto Xavier (2005, p. 5), “tal é a relevância do lançamento que o legislador constitucional determinou que a sua regulamentação fosse objeto de reserva de lei complementar”. Conforme a Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso III, alínea *b*, cabe à lei complementar a regulamentação da legislação tributária sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. O Código Tributário Nacional, apesar de não ser lei complementar em sua origem, foi assim recepcionado pela atual Constituição Federal, de forma que lá estão estabelecidas as regras gerais sobre lançamento.

Essa modalidade legislativa exige, para sua aprovação, um *quorum* maior que o das leis ordinárias, demandando maioria absoluta, conforme art. 69, da Constituição Federal de 1988. O processo mais difícil de aprovação visa gerar um debate mais amplo e exigir um maior consenso entre os legisladores, tornando mais árduo também seu processo de revisão, o que lhe atribui, indiretamente, características de maior estabilidade.

O CTN trata do lançamento nos art. 142 a 150, detalhando critérios de seu regime jurídico. Dispõe o Código sobre moeda a ser utilizada no lançamento e sua conversão, legislação a ser aplicada, notificação ao sujeito passivo, sua modificação, modalidades, revisão e decadência do direito de lançar.

⁴⁷ “E, com efeito, o desenvolvimento obtido no plano científico pelo chamado Direito Tributário material, nunca foi acompanhado de esforços comparáveis no Direito Tributário formal, até há pouco atrofiado e subalternizado pela doutrina.” (XAVIER, 2005, p. 6).

5.2 Conceito e natureza jurídica do lançamento

Como discutido anteriormente, no conceito legal de tributo, estampado no art. 3º do CTN, há referências explícitas à definição de algumas características da atividade e procedimentos de fiscalização e lançamento tributário, categoricamente adjetivada de plenamente vinculada: “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**”. (BRASIL, CTN, 1966, grifos nossos).

Anota Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 160) que, como consequência imediata da definição da cobrança ser atividade administrativa plenamente vinculada, a autoridade tributante não pode exigir o tributo com base em “‘presunções’ ou critérios obscuros ou imprecisos”. Como visto adiante, o caso do arbitramento é excepcional em relação à regra estampada no art. 3º do CTN. Apesar da ausência a referência explícita, é possível a existência de presunções e uso de indícios, desde que observados os limites materiais e formais em seu emprego.

Pode-se notar que o procedimento utilizado para se efetuar o lançamento, constatando a ocorrência do fato e constituindo o crédito, é parte integrante do conceito de tributo, diferenciando-o de espécies e institutos afins, como, por exemplo, as multas, onde há certo espaço de discricionariedade, seja ela definida pelo juiz ou por uma autoridade administrativa.

Ademais, o critério da compulsoriedade afasta a possibilidade de uma definição por parte do sujeito passivo, ou apesar das circunstâncias destes, de diferente caracterização do fato efetivamente realizado. Uma vez praticado o fato definido norma, nasce a obrigação. A ausência de licitude da atividade ou de circunstâncias posteriores tampouco impede o nascimento do vínculo tributário. Diferente de suas origens históricas, onde gozava de uma voluntariedade, modernamente o tributo é obrigatório, nascendo em virtude da existência de uma norma anterior e vigente.

Edvaldo Brito (2016), inicia o tratamento do tema do lançamento lembrando que para haver o dever jurídico de pagar um tributo é mandatório que ocorram duas circunstâncias: (a) ocorrência do fato descrito em norma e (b) atividade administrativa a investigar essa ocorrência. Ressalta o autor (2016, p. 104) a importância do lançamento, outrora tratado como “simples cálculo, sem maiores consequências jurídicas”, fruto da investigação *in loco*, figura esta que agora goza de relevante investigação científica “em face de seus efeitos condicionantes para o cumprimento do dever jurídico anteriormente referido”.

Tema de divisão na doutrina é a natureza jurídica do lançamento: se procedimento ou ato, ou, ainda, se possui uma natureza mista, e não terminam aí as divergências doutrinárias sobre o assunto, como aponta Paulo de Barros Carvalho. Há amplo debate em relação aos seus efeitos, se declaratório, constitutivo ou ambos. E mais, não há consenso sobre a sua real necessidade na constituição do crédito.

Antes de iniciar o debate sobre a natureza do lançamento, se ato ou procedimento, é interessante a lição de José Souto Maior Borges (1998, p. 20), para quem o lançamento é categoria dogmática, isto é, jurídico-positiva, não pertencente à teoria geral do direito. Para o autor, uma vez que o direito positivo lhe desenha o perfil e contornos, não corresponderá o lançamento tributário no direito brasileiro ao *accertamenti*, do direito italiano, ou à *liquidación*, do direito espanhol.

Em que pese a distinção trazida pelo autor, o lançamento é categoria existente e estudada em todos os ordenamentos, de forma que é possível argumentar de uma teoria geral, a par das especificidades de cada ordenamento. A doutrina estrangeira é rica em ensinamentos que ajudam a entender melhor esse instituto, mesmo que apresente contornos únicos no direito pátrio.

Estevão Horvath (1997, p. 19) assinala que se trata de “norma jurídica individual e concreta que visa à realização da norma tributária geral e abstrata”. E não pode ser diferente, pois o lançamento individualiza o fato, os sujeitos e declara formalmente a existência da obrigação tributária, cujo crédito passa a ser exigível, traduzindo em linguagem competente a subsunção da norma que prevê a hipótese de incidência apenas de forma abstrata.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, contém uma definição legal expressa de lançamento tributário, apesar de apresentar algumas impropriedades (discutidas adiante) que causam confusão quanto à natureza do instituto:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966).

Alberto Xavier (2005, p. 23), tratando do tema do lançamento, esclarece que, ao contrário do que se imaginaria, a previsão legal expressa não afasta os problemas na conceituação do instituto, ao revés, por conter equívocos, talvez seja a maior responsável pelas

obscuridades e imprecisões. Ademais, importante ressaltar que as definições legislativas não vinculam o intérprete.

José Souto Maior Borges (1998, p. 20), com base no texto do art. 142 do CTN, defende “que o lançamento é procedimento e também ato, deixa claro o parágrafo único deste dispositivo”, pois há referência à atividade administrativa de lançamento como uma série de atos que o compõem. O art. 150 do CTN também explicita que o lançamento se opera pela autoridade administrativa por ato de homologação. Defende, ainda, que negar o caráter de procedimento é contrapor-se à base empírica do direito tributário.

Para Edvaldo Brito (2016), é procedimento em razão da sua natureza, estampada no art. 142 do CTN, e por ser uma sucessão de formalidades encadeadas que objetiva constituir o crédito tributário.

Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 320) defende que o termo comporta mais de um sentido, sendo por vezes chamado de lançamento “a série de atos através dos quais a autoridade afere a ocorrência do fato gerador, quantifica o montante tributável, identifica o contribuinte etc.”. Também é possível considerar essas etapas anteriores como preparatórias do lançamento, ato final desse procedimento.

James Marins (2016, p. 95) é outro doutrinador a defender que se trata de ato e diferencia o procedimento preparatório do lançamento do ato de lançamento propriamente dito. O ato de lançamento, ensina, nem sempre será precedido de procedimento preparatório.

Alberto Xavier argumenta no mesmo sentido, apontando quatro defeitos da definição legal. O primeiro deles é identificar o lançamento com procedimento, quando, na verdade, é ato que conclui aquele mesmo procedimento, que, inclusive, é prescindível. O segundo problema é o fato de a definição legal ser muito mais uma descrição de passos de um procedimento que propriamente uma definição de um instituto jurídico. O terceiro é apontar que a aplicação da penalidade cabível é uma das operações do procedimento do lançamento, sendo que, na verdade, o lançamento não trata da matéria penal tributária. O último defeito apontado é que o lançamento constitui o crédito, quando, na verdade, tem caráter simplesmente declaratório.

Após essas considerações, o professor de português define lançamento como “ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação e na sua conseqüente exigência” (XAVIER, 2005, p. 67).

Como sempre, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 335) trata do tema com bastante profundidade e rigor científico. Esclarece, inicialmente, que a palavra lançamento é termo com problema semântico de ambigüidade. O lançamento, na terminologia do CTN, pode ser tratado

tanto como procedimento, ato ou norma. São todos, na realidade, momentos distintos do mesmo fenômeno. Não se justifica primazia de nenhuma das três possibilidades cognoscitivas.⁴⁸

Critica ainda Paulo de Barros Carvalho (2018) outros posicionamentos, como o de Alcides Jorge Costa, aplaudido por Fábio Fanucchi, que cogita da entidade na condição de ônus que a lei impõe ao Estado. Ônus, para dever-jurídico, é conceito não albergado na Teoria Geral do Direito. Igualmente problemática é ideia de que seria condição legal, que exige obrigação voluntária. Assim, apresenta Carvalho (2018, p. 339) sua definição de lançamento, digna de reprodução:

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 consequente, 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.

Trazendo conceito do direito argentino, Héctor Villegas (2001, p. 329-332) conceitua *determinación tributaria* como “*al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ('an debeatur'); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ('quantum debeatur')*”. Portanto, pode ser um simples ato ou um procedimento, que visa um resultado final, chamado por alguns de *liquidación*.

Para um tratamento mais adequado do tema do arbitramento, adota-se o posicionamento de que se trata de ato, que pode ou não ser precedido de procedimento preparatório. Esse posicionamento, seguido por boa parte da doutrina, permite uma clara separação entre o procedimento antecipatório ao lançamento como ato, que com este não se confunde, o que simplifica uma definição da natureza jurídica do arbitramento da base de cálculo como procedimento administrativo anterior ao lançamento.

⁴⁸ “A compreensão da figura do lançamento fica mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras ‘norma’, ‘procedimento’ e ‘ato’, tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Importa dizer, se nos detivermos na concepção de que o ato é, sempre, o resultado de um procedimento e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade” (CARVALHO, 2018, p. 335).

5.3 Eficácia do lançamento

Ensina Roque Carrazza (2017, p. 493) que o lançamento não faz nascer a obrigação, mas apenas declara seu montante, seu valor. Trata-se, para o doutrinador, de ato de eficácia declaratória, produzindo norma individual e concreta, contando com presunção relativa ou *iuris tantum*.

Regina Helena Costa (2012a, p. 237) doutrina que se trata de ato, uma vez que nem sempre se faz necessária uma sequência destes. Quanto aos seus efeitos, para a doutrinadora o lançamento possui efeito meramente declaratório, pois lógica e cronologicamente a obrigação (que já inclui o crédito) nasce antes do lançamento.

Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 319) defende a sua natureza dupla. Quanto aos efeitos, argumenta que teria natureza jurídica declaratória da obrigação, mas constitutiva do crédito. O lançamento se reporta à data do fato, mas constitui o crédito, havendo sempre um documento formal conferindo liquidez e certeza, antes inexistente.

De forma mais isolada, Edvaldo Brito defende que a natureza não é nem constitutiva e nem declaratória. Para o autor (2016, p. 113), trata-se de uma *condictio iuris*, pois o efeito é “atribuir ao crédito a força da exigibilidade, encerrando as formalidades constitutivas da atividade de investigação dos elementos integrantes da hipótese do fato gerador”. Defende sua posição rebatendo críticas no sentido de que *condictio iuris* é um conceito jurídico-positivo, e não lógico-jurídico, sendo diverso do estampado no art. 117 do Código Civil, não dependendo da vontade das partes, mas da lei. Ocorrendo o fato, surge o vínculo e o respectivo crédito. O lançamento seria, assim, condição jurídica que torna o crédito exigível.

Após analisada a natureza jurídica e os efeitos do lançamento, defendendo a posição de que se trata de ato com efeito declaratório, considera-se como a melhor definição aquela trazida por Regina Helena Costa (2012a, p. 237), que a propõe nos seguintes termos:

Lançamento é o ato administrativo vinculado, declaratório do nascimento da obrigação principal, mediante o qual se procede à identificação dos sujeitos dessa relação, bem como à apuração do valor a ser pago a título de tributo, conferindo-se exigibilidade ao crédito correspondente.

Alberto Xavier (2005, p. 24) argumenta que peca o Código Tributário por apontar a existência de uma natureza constitutiva do crédito ao lançamento. Para o autor, ele é simplesmente declaratório.

Quanto aos seus efeitos, mais uma vez Paulo de Barros Carvalho (2018) esclarece que este carece de um referencial para sua configuração. Em relação ao fato impositivo é declaratório, já no tocante à relação jurídica tributária, é constitutivo.

Mesmo conhecendo a posição de Paulo de Barros Carvalho, James Marins (2006, p. 195-196), em interessante construção, defende que tem efeito declaratório, visto que não pode existir ato impositivo sem o correspondente suporte fático, e mesmo que existam lançamentos sem ele, trata-se de uma falha que desafia a integralidade do sistema e deve ser corrigida em vista do princípio da verdade material.

Com respaldo na doutrina majoritária, James Marins, em importante nota, assevera que o ato de lançamento é impositivo de caráter não sancionatório, destinando-se à formalização da obrigação principal. Não se confunde, portanto, com ato de imposição de multa, que até pode vir a acontecer simultaneamente. Essa confusão é causada também pela literalidade do Código Tributário Nacional, art. 142.

Defende também Héctor Villegas (2001, p. 333-334), depois de apontar a divergência na doutrina, tratar-se de natureza jurídica declaratória, e afirma que parte da doutrina tem confundido o caráter constitutivo com condição de eficácia: seria declaratório por eliminar um estado de incerteza. O lançamento (*determinación*) não faz nascer a obrigação, mas aperfeiçoa e brinda eficácia a uma obrigação que já existia potencialmente desde a configuração do fato impositivo.

Como se pode notar, praticamente todos os pontos da conceituação do lançamento são controversos, controvérsias estas que, como bem apontado por Paulo de Barros Carvalho, derivam em boa parte, ainda que não somente, da polissemia do termo. A confusão de sua natureza jurídica com seus efeitos é outra fonte das divergências doutrinárias.

Adota-se o posicionamento de que o lançamento possui natureza declaratória do crédito, tendo efeito de atribuir exigibilidade ao crédito, quando necessário.

Como visto, esses pontos têm sua relevância prática. Para casos onde há arbitramento não é diferente, pois, além das questões já discutidas, é necessariamente, o ato de lançamento, precedido de procedimento preparatório anterior, com este não se confundido. O lançamento declara o crédito e a relação jurídica já existente, apenas atribuindo a ela seu caráter de certeza e liquidez, principalmente no que concerne ao critério quantitativo.

5.4 Obrigatoriedade do lançamento

Continuando as dissensões doutrinárias, estas se apresentam também quanto à exigibilidade ou obrigatoriedade da realização do lançamento.

Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 321) defende que o lançamento não é obrigatório. Desse modo, o Estado poderia abrir mão de lançar, editando, por exemplo, leis isentivas ou concedendo remissões. Contudo, para a autoridade administrativa é um dever, não podendo deixar de lançar.

Leandro Paulsen (2017, p. 249) doutrina pela dispensa do lançamento nos casos em que o contribuinte já atribui as características de certeza e liquidez ao crédito por suas declarações. Lembra que essa atividade do contribuinte, todavia, jamais será considerada lançamento, que é atividade privativa da Administração.

Regina Helena Costa (2012a, p. 247) defende também a dispensabilidade do lançamento no caso de certos tributos, o que simplifica o debate da questão da natureza jurídica do lançamento por homologação e mantém a definição do lançamento como ato administrativo. Uma vez que não é obrigatória sua existência, pode-se considerar que o lançamento por homologação não é necessariamente um lançamento, continuando essa categoria a não sofrer exceções quanto a sua característica de ato administrativo vinculado, portanto, somente pode ser produzido pelo ente estatal.

O chamado lançamento por homologação não representa verdadeira atividade de lançamento, ensina Roque Carrazza (2017, p. 1153), sendo apenas um ato praticado por contribuinte ou por terceiro em cumprimento à lei. Repudia o autor a tese de que o lançamento é imprescindível. Nos casos em que o próprio contribuinte apura o montante e realiza o pagamento, limita-se a Fazenda a glosá-los ou homologá-los conforme concorde ou não com eles.

Nota-se que a discussão é em torno do ato do lançamento em si, e não da dispensa do tributo. Por ter natureza de interesse público e em virtude do princípio da legalidade, não pode o Fisco dispor desse direito ou renunciar à aplicação do tributo, de sua cobrança ou aceitar tributação em medida diversa da preconizada em lei (XAVIER, 2005, p. 132-133).

Ainda, em virtude da natureza indisponível do direito tributário material, deriva que se encontra subtraída à livre disposição de ambas as partes, vedando, assim, confissão, desistência ou transação *contra legem*.

Como doutrina James Marins (2016, p. 24), sob o ponto de vista do direito tributário formal, o “problema processual tributário” aparece na questão da exigibilidade e do lançamento

tributário. Via de regra, o lançamento faz nascer o atributo da exigibilidade e permite a posterior exequibilidade, com a devida inscrição em dívida ativa.

Uma vez efetuado e regularmente notificado o sujeito passivo, seu descumprimento enseja a aplicação de normas de caráter sancionatório por parte do ente tributante, uma vez que já goza o crédito tributário de exigibilidade em razão do lançamento. Não se pode confundir exigibilidade com exequibilidade. O lançamento não pode ser executado, não é o lançamento título executivo. Somente com a inscrição em dívida ativa a respectiva certidão de dívida ativa (CDA) pode ser executada em juízo.

Seguindo a linha do tempo tributária, James Marins (2016, p. 24) continua explicando que, com a subsunção entre conceito do fato jurídico tributário, ou seja, o fato imponível, e o conceito contido na norma, a hipótese de incidência, haveria a deflagração do fenômeno tributário. Todavia, mesmo para os que consideram a incidência um fenômeno automático e instantâneo, como se fora um raio (BECKER, 2007, p. 326), há uma considerável distância entre ambos, não ocorrendo da mesma forma para todos os tributos.

Aqui a astuta observação de James Marins informando que para alguns tributos há uma sujeição imediata, sob riscos moratórios do incumprimento obrigacional, o que ele denomina de **exigibilidade incondicionada ao lançamento administrativo**. Nesses casos, a autoridade administrativa pode, além de constituir o crédito formalmente, aplicar multa por seu eventual inadimplemento.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento sumulado no sentido da desnecessidade de ato administrativo no caso de formalização efetuada pelo contribuinte, portanto, desnecessário eventual procedimento de lançamento por parte da Administração Tributária: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer providencia por parte do Fisco” (Súmula n. 436).

Outros tributos, contudo, sujeitam-se à **exigibilidade condicionada** ao lançamento, vez que a mora somente se dá após a devida formalização por via do lançamento da autoridade administrativa. Esse ato é necessário para a exequibilidade judicial do crédito.

Essa bipartição, respaldada também por Roque Carrazza (2017, p. 1153), parece bastante adequada, ao traduzir bem os respectivos efeitos no plano pragmático da exigibilidade do lançamento quanto a determinados tributos e não a outros.

5.5 Vinculabilidade do lançamento

O tributo, como visto, é compulsório, independente da vontade do particular e de sua vontade de cooperação. O lançamento, como constante de lei, é atividade vinculada em relação ao sujeito ativo, o administrador, que não possui grau de liberdade nesse tocante.

É interessante anotar que toda atuação estatal é vinculada à lei, fato que não é restrito à esfera tributária. A lei, ao definir como se dará a atuação estatal, pode definir se os atos necessários para sua consecução são vinculados ou discricionários.

Ato vinculado, ensina José dos Santos Carvalho Filho (2017, p. 114), é aquele em que o agente reproduz os elementos já previamente estabelecidos em lei sem possuir um grau de liberdade na apreciação da conduta, limitando-se a praticar o comando previsto em lei.

Pode-se dizer que ato vinculado é aquele que possui todos os elementos e pressupostos integralmente definidos e preenchidos pela própria lei que autoriza aquele ato, tornado o administrador um “mero cumpridor de leis”. Quando o agente está ligado à lei por um elo de vinculação, ensina José dos Santos Carvalho Filho (2017, p. 111), ele não pode praticar atos que fujam aos parâmetros legais. Motivo e objeto constituem elementos já expressos pelo legislador, que deve limitar-se a reproduzi-los na prática de seu ato, concluindo o autor que não há verdadeiro mérito administrativo em se tratando de ato vinculado.

Na hipótese de vinculação, o procedimento objetiva verificar a presença, em um caso concreto, dos pressupostos estabelecidos de modo geral e abstrato na lei que instituiu a competência vinculada. A ausência desse procedimento implica em ausência de demonstração da existência, no mundo real, dos pressupostos exigidos pela norma (JUSTEN FILHO, 2016, p. 187).

É o que ocorre na tributação, vez que o interesse público exige a atuação estatal de perseguir a capacidade tributária e realizar o lançamento. O lançamento é o instrumento do qual se vale o Estado para formalizar essa relação jurídica com o contribuinte, identificando sua ocorrência no tempo e no espaço, seus sujeitos e o montante devido.

Diverso é o que acontece nos atos discricionários. Ensina José dos Santos Carvalho Filho (2017, p. 114) que ato discricionário é aquele onde a própria lei autoriza o agente a proceder a uma avaliação de conduta, ainda que tendo em conta a inafastável finalidade do ato.

Essa liberdade de agir, todavia, não é absoluta. Não havendo conformidade com o fim legal a ser perseguido, o ato não é lícitamente produzido, vulnerando o princípio da legalidade (CARVALHO FILHO, 2017, p. 114). Discricionariedade é a escolha dentro dos limites que a lei impõe e não se confunde com “arbitrariedade”, que é a escolha fora dos limites legais.

Ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2016, p. 67), que o conceito de discricionariedade não permaneceu estático no tempo, acompanhando o conceito de legalidade: quanto mais ampliado o último, mais reduzido o anterior. Defende também a autora (2016, p. 72) que discricionariedade é mais bem definida como liberdade de ação limitada pelo direito, em oposição a limitação pela lei, vez que o princípio da legalidade deve ser visto não na concepção positivista clássica, mas no sentido amplo que abrange os demais princípios do sistema jurídico vigente.

A valoração a ser realizada pelo agente público incide sobre os elementos de motivo e objeto, resultando essencialmente em liberdade de escolha entre alternativas possíveis e igualmente justas, sendo verdadeira tradução de permissão de certo grau de subjetivismo (CARVALHO FILHO, 2017, p. 114).

O motivo é discricionário quando a lei não o definir, deixando-o ao inteiro critério da Administração ou, ainda, quando a lei utiliza noções vagas na definição do motivo, como no caso de vocábulos plurissignificativos e nos chamados conceitos jurídicos indeterminados (DI PIETRO, 2016, p. 258). O objeto é vinculado quando a lei aponta um único objeto (ou conteúdo) possível e discricionário quando há opções de escolha ao administrador.

Há, todavia, uma divergência, apesar de minoritária, na doutrina quanto ao motivo, vez que parte defende que não se trata de discricionariedade, porque deveria haver, ao fim das ponderações, uma única solução válida. Como visto anteriormente, é impossível eliminar totalmente ambiguidades e termos vagos da lei, sendo uma construção quase hipotética que todas as situações levam a interpretações com resultado único.

Quanto ao lançamento tributário, Eduardo Schoueri (2018, p. 607) anota que o caráter administrativo plenamente vinculado do lançamento consta da definição legal de tributo do art. 3º do CTN. O lançamento tributário, doutrina Roque Carrazza (2017, p. 492-493), só pode ser levado a efeito nos termos da lei, sendo ato administrativo estritamente vinculado.

Ensina Alberto Xavier (2005) que o lançamento desempenha uma dupla função de garantia: a garantia do crédito público e a garantia do interesse do particular. Ao ente público, serve de subsídio ao título que deve ser executado conforme o seu teor. Ao particular, é uma garantia de devido processo legal, pois o lançamento representa um processo formal que a Administração deve seguir, de forma que, quando questionado em juízo, ocorre o controle contencioso de sua legalidade. Isso se traduz na designação alemão da “função garantística do lançamento” (XAVIER, 2005, p. 427).

Assim, situações jurídicas materiais e processuais são coordenadas, interagindo e influenciando-se, numa sequência de atos pré-determinados, objetivando um mesmo fim:

assegurar que o lançamento seja feito nos termos da lei e que efetivamente conste a correta descrição do fato.

O Código deixa claro que não há outra modalidade por meio da qual possa ser efetuada a cobrança do crédito senão por meio daquela descrita pela legislação. Ou seja, não há outra opção de efetuar a cobrança (SCHOUERI, 2018, p. 607). Todavia, como visto, a jurisprudência trata como prescindível o lançamento em alguns casos (Súmula n. 436 do STJ).

Jose Souto Maior Borges (1998, p. 19) é enfático ao dizer que “no Direito Brasileiro procedimento e ato de lançamento são vinculados”. De forma que, em vista do princípio da segurança jurídica, não se admite discricionariedade na sua condução e exercício.

Defende James Marins (2016, p. 169) que vinculação é princípio que se aplica ao procedimento administrativo-fiscal e ao processo contencioso administrativo. É garantia adicional ao princípio da legalidade objetiva, vez que a atividade administrativa é plenamente vinculada, no tocante à relação tributária, conforme art. 3º do CTN. Essa lição é repetida pelo Código no art. 142, quando afirma que é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Esse princípio, afirma Marins, está evoluindo para estrutura de regra, havendo uma densificação, podendo ser designada, com adequada força semântica, a regra da vinculação.

Héctor Villegas (2001, p. 332), doutrinador argentino, ensina que o procedimento de *determinación* é integralmente regrado, com abstenção total de valoração discricionária sobre conveniência e utilidade sobre o ato emanado. Diferentemente da discricionariedade administrativa, no lançamento não há regras de liberdade de eleição entre os possíveis resultados.

Defende ainda Villegas que tampouco há discricionariedade nas escolhas técnicas, porque mesmo nos conceitos de difícil apreciação, onde é necessário um exame que demanda conhecimentos de regras do tipo técnico (como contábil, econômico, médico), a resposta, apesar de não ser única, não implica em algum modo de opção segundo conveniência ou oportunidade, o que Regina Helena Costa denomina de conceitos de experiência, como anteriormente já mencionado, chamado por Villegas de valorações técnicas (VILLEGAS, 2001, p. 332).

Nota-se, portanto, que a doutrina, de forma geral, é avessa à ideia de existência de espaço de discricionariedade no lançamento, posicionamento escorado na definição legal de tributo como decorrente de procedimento não apenas vinculado, mas plenamente vinculado.

Essa rigidez será analisada novamente quanto ao arbitramento, onde se nota que é impossível a inexistência de certo espaço de decisão por parte do aplicador da lei. Assim, parece que decorre essa configuração de vinculação absoluta muito mais de uma vontade da lei e de

uma construção doutrinária voltada à análise do texto legal do que propriamente dos acontecimentos reais do mundo dos fatos, dos casos práticos encontrados na realidade.

A autoridade tributária lida com diversas situações, onde os diferentes contornos e configurações da realidade não são plena e antecipadamente tratados pelas normas, mesmo quando se considera a pormenorização de decretos e portarias administrativas. Ademais, por vezes são oferecidas opções ao administrador, quando formalmente lhe são concedidos caminhos diferentes a seguir, conforme os fatos que lhe são apresentados.

6 ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO E SEUS LIMITES

O lançamento, seja como ato ou procedimento, deve ser devidamente fundamentado, correto e claro, seguindo todas as etapas previstas em lei, sob pena de ilegalidade. É nele que se formaliza a relação jurídico-tributária, com a determinação da ocorrência do fato imponible e apuração do montante devido.

É largamente consagrada, na doutrina e na jurisprudência, sua submissão ao princípio da tipicidade, entendido como a necessidade de existência prévia do arquétipo em diploma legal (reserva de lei formal), contendo a descrição detalhada em lei do fato e de todos os aspectos necessários para sua ocorrência (reserva de lei material).

O lançamento, conforme o Código Tributário Nacional, pode ser de ofício, por declaração ou por homologação. A par das discussões sobre essas modalidades, o certo é que, mesmo caso essa apuração seja feita pelo contribuinte, pode o ente tributante desconsiderá-la ou complementá-la seguindo as hipóteses legais, o que inclui, no caso da impossibilidade de aferição direta, o uso de mecanismos de arbitramento.

O Código Tributário Nacional apresenta a figura do arbitramento da base de cálculo para casos em que há impossibilidade de mensuração direta do critério quantitativo ou onde haja fundado indício de que as informações prestadas pelo contribuinte não refletem a verdade dos fatos. A permissão do uso de métodos de aferição indireta ou alternativa é a solução prevista no Código para tais casos.

É, portanto, um problema tributário-administrativo, ou, mais exatamente ainda, de direito tributário formal, onde são estabelecidas as regras de como se deve proceder à transformação do tributo legislado em tributo fiscalmente percebido (VILLEGAS, 2001, p. 326).

De maneira geral, pode-se afirmar que o tema não tem despertado, na doutrina, muita atenção, fato constatado pela baixa produção de conteúdo doutrinário sobre o tema e também verificável nos poucos parágrafos dedicados nos cursos e manuais de direito tributário, quando muito.

Contudo, uma vez que se trata do uso da praticabilidade e de métodos de apuração indireta, afastando, de certa forma, a legalidade estrita, abrindo certo espaço de discricionariedade administrativa em uma atividade de exercício obrigatório e também ao envolver o papel do legislador infraconstitucional, é um instituto que merece um tratamento científico adequado e possui extrema relevância prática.

Seu estudo pode contribuir para o estabelecimento de ferramentas e procedimentos administrativos adequados para sua execução, servindo de guia a boas práticas e evitando um número de processos judiciais e custos deles decorrentes. É, sem dúvida, de vital importância para o contribuinte, podendo fornecer ferramentas e métodos de defesa ao sofrer a exação apurada dessa forma, por vezes revestida de aparência de legalidade, mas realizada com cometimento de excessos ou sem seguir um devido procedimento. O judiciário – a quem cabe dar a última palavra quando é chamado para determinar a aplicabilidade de tais procedimentos, seus limites e aspectos de sua execução – também deve usufruir de uma análise científica do tema, sendo papel da doutrina criar subsídios e sistematizar o estudo da matéria.

6.1 Justificativas e fundamentações para a figura do arbitramento

O princípio da legalidade, como visto, retrata uma conquista histórica do povo frente aos governantes. Os cidadãos, não apenas mero súditos, se viram livres do arbítrio do detentor do poder e representados, mesmo que de forma indireta, nas decisões sobre instituição de tributos, como já se expressou Geraldo Ataliba (2010, p. 29):

Antigamente, quando não se podia falar em estado de direito, o político usava do poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o estado (por isso Albert Hensel sublinha que só se pode falar em “direito” tributário onde haja Constituição e estado de direito. Fora disso, é o arbítrio, o despotismo [...]). Hoje, o estado exerce este poder segundo o direito constitucional e obedece, em todas suas manifestações, ao estabelecido na lei.

O poder de tributar passou a ser limitado pela Constituição e pelas leis. No direito tributário brasileiro, a Constituição prevê as espécies tributárias, cuja criação se dá por lei do ente competente. Por meio do lançamento tributário é verificado *in concreto* a ocorrência do fato imponível e sua respectiva base de cálculo.

Essa construção corresponde à arquitetura básica da atividade tributante e a seus princípios fundamentais, como: o da legalidade, exigindo a descrição prévia em lei em sentido estrito; o da capacidade contributiva, elegendo atividades que representem manifestação de riqueza e graduando a tributação conforme essa manifestação represente uma maior ou menor possibilidade de contribuição; e o devido procedimento administrativo, para sua determinação conforme as normas que regulam o tema.

A ideia básica de segurança jurídica gira em torno da possibilidade de previsão e planejamento dos reflexos jurídicos dos negócios, atos e fatos realizados, ainda que involuntariamente, pelos contribuintes. Espera-se que ocorra a tributação caso se realize o fato imponible e quando outros também o realizem, em virtude do princípio da isonomia.

O princípio do não confisco exige que a tributação, a par de não adentrar de forma demasiada na propriedade privada, ocorra dentro dos limites legais e seguindo devido procedimento, no exato limite do quadro normativo. Contudo, há hipóteses em que, embora se verifique a ocorrência do fato imponible, não é possível, por uma série de razões, apurar com exatidão a base de cálculo, ou, ainda, o Fisco identifica que as informações prestadas pelo contribuinte talvez não reflitam de forma fidedigna os fatos. Ou mesmo, o contribuinte se vê impossibilitado de prestá-las, caso raros, mas não impossíveis, como, por exemplo, perda de banco de dados de informações fiscais, eventos naturais, como inundações, desabamentos e outras catástrofes ou mesmo causas de origem humana, como assaltos, incêndios etc.

Os princípios, lembra Humberto Ávila (2005, p. 114), “estabelecem, justamente, o dever de promover fins”. Os mesmos princípios protetivos do contribuinte apontam ao fim de que o dever de tributar deve ser compartilhado por todos, havendo um princípio da generalidade da tributação, princípio operativo necessário para o funcionamento do sistema tributário. Caso se permita que contribuintes escapem à tributação, rui o sistema sobre o qual ela se estabelece.

Tendo em vista o princípio da generalidade da tributação, esse cenário de “inconformidade” implica que deve a Administração lançar mão de técnicas de apuração da base de cálculo para chegar a uma tributação correta ou o mais correta possível, que pode, por vezes, não corresponder exatamente à previsão legal da base de cálculo apontada na Constituição. Em algumas situações, a própria legislação abre um leque de opções, permitindo a utilização de outras grandezas para se chegar ao montante devido, ainda que de forma indireta e aproximada.

Essa ideia parece, à primeira vista, contradizer a pureza da definição de tributo e seu lançamento como atividade plenamente vinculada, assim como a ideia de legalidade estrita. O uso de outras grandezas na definição da base de cálculo pode ser tido como desvio da espécie e competência tributária. Não é absurdo o argumento de que, por exemplo, não se tributa a renda, ao se levar em conta, na determinação da base de cálculo, valores de alugueres, ou, também, que se cria uma ficção jurídica, ao se utilizar dados de outras pessoas jurídicas para se efetuar um lançamento relativo a determinado contribuinte.

Para que haja uma plena tributação, no sentido de sua universalidade, devem existir instrumentos que permitam ao Fisco, na ausência de cooperação ou má-fé do contribuinte, ou

mesmo na impossibilidade técnica de uma apuração direta conforme os parâmetros constitucionais de cada tributo, proceder à devida tributação. Um desses mecanismos é, sem dúvida, o arbitramento da base de cálculo.

Lembra Joaquim Freitas Rocha (2012a, p. 6) que o “fenômeno jurídico é, por natureza, um fenômeno estratificado”, é verdade axiomática e evidente. As partes de um ordenamento não estão situadas em um mesmo nível, estabelecendo-se eixos unilaterais de subordinação e obediência. Assim sendo, o fundamento constitucional é o devido ponto de partida sólido para futuras construções.

Como fundamento constitucional para a figura do arbitramento da base de cálculo pode-se destacar o § 1º do art. 145 da CF/88,⁴⁹ que faculta à Administração identificar patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, a fim de conferir efetividade ao caráter pessoal dos tributos e sua graduação conforme capacidade econômica, sempre respeitados os direitos individuais e os regramentos legais. A tarefa de investigação é obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN).

Outro dispositivo constitucional a conferir poderes à Administração Fiscal para perseguição da tributação é o inciso XXII, art. 37 da CF/88,⁵⁰ que garante recursos prioritários à Administração Tributária e franqueia o compartilhamento de dados cadastrais e informações fiscais.

A correta fiscalização tributária e o arbitramento da base de cálculo têm ligação direta também com o inciso IV, do art. 170 da CF/88,⁵¹ vez que, para se garantir o livre exercício da atividade econômica, é de vital importância a generalidade da tributação, a fim de evitar ou pelo menos reduzir distorções de mercado que podem surgir no caso de sonegação. Quem paga menos tributo, é claro, passa a ter uma injusta vantagem econômica sobre quem arca com todas as suas obrigações.

O Código Tributário Nacional prevê, de forma expressa, situações que demandam intervenção do Fisco, permitindo a prática do ato de lançamento a despeito da existência ou não

⁴⁹ “§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

⁵⁰ “XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

⁵¹ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV - livre concorrência;”

da cooperação do contribuinte ou ainda mesmo na impossibilidade de uma aferição direta, uma vez que seria ainda pior deixar de tributar os contribuintes por essas razões ou recolher tributo a menor.

Não aplicar a tributação, mesmo que por meio de índices e presunções, seria permitir um potencial cenário de sonegação em massa, consentindo e legitimando tal prática por parte do contribuinte. Mesmo em casos individuais, não encontrar um meio de fazer valer a lei tributária seria premiar os maus pagadores em detrimento daqueles que cumprem com suas obrigações instrumentais e principais. A ausência de métodos alternativos, pelo efeito indutivo da norma, conduziria a um aumento de fraudes e sonegações.

Dessa forma, pode-se notar que existe um verdadeiro **princípio operacional** de se tributar a todos. À semelhança dos princípios operacionais do próprio direito, a generalidade da tributação é uma premissa sem a qual o sistema deixa de funcionar de forma adequada.

A omissão do sujeito passivo em declarar a ocorrência de fato previsto na norma abstrata, mesmo que por ignorância do contribuinte, tampouco deve permitir que se evite a tributação. Como visto anteriormente, ninguém pode se eximir de cumprir a lei alegando ignorância, conforme art. 3º da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB). Existe uma presunção de conhecimento da lei, de forma que, mesmo a par de desconhecimento do contribuinte, caso este pratique o fato descrito na norma, deve haver a incidência da norma tributária, ainda que de ofício, pelo Estado.

Derivado desse princípio, aponta Regina Helena Costa (2007, p. 27) que é possível extrair o princípio da inteligência da linguagem jurídica, para o qual a linguagem do direito deve ser acessível a todos. Sabe-se que, na prática, isso constitui verdadeira ficção frente à miríade de termos e normas que demandam, mesmo de um bacharel, constante estudo e aperfeiçoamento, não havendo consenso nem mesmo entre os doutrinadores sobre o significado e o alcance de certos institutos jurídicos. Todavia, uma vez que ocorra no mundo dos fatos o evento descrito em norma, deve haver a incidência normativa com a deflagração de seus respectivos efeitos. Em caso contrário, ignorar-se-ia o princípio da certeza do direito, enfraquecendo a própria segurança jurídica.

O princípio da capacidade contributiva implica que, uma vez demonstrada ela na realização de fatos eleitos pelo legislador como presuntivos de capacidade econômica, em não havendo nenhum óbice legal, deve haver a incidência normativa. Efetuar o lançamento substitutivo e arbitrar a base de cálculo é realizar o princípio da capacidade contributiva, buscando tributar na medida da capacidade demonstrada.

Outro princípio que se destaca na fundamentação da figura do arbitramento é o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. Esse princípio, estudado no Direito Administrativo, é uma das maiores diretrizes do direito público, estando presente no momento de elaboração da lei, inspirando o legislador, e também na sua aplicação, vinculando a atuação da autoridade administrativa. É interesse público primário, ou seja, da coletividade, que se efetive a devida tributação, devendo o contribuinte suportar a fiscalização e colaborar nessa atividade.

Adverte James Marins (2016, p. 221) que de nada adianta a mera enunciação da supremacia do interesse público caso não sejam conferidos instrumentos que permitam sua necessária concreção. Seria padecer do mesmo vício de dar direitos aos cidadãos sem lhes garantir meios de permitir sua efetividade. Dessa forma, aliados à finalidade pública da arrecadação, meios devem ser disponibilizados para que o dever da Administração possa ser cumprido.

Contudo, mesmo na perseguição do interesse público deve permanecer o respeito aos direitos individuais.⁵² Não é possível ignorar direitos fundamentais do contribuinte em busca do interesse público primário. É também interesse público que seja cumprida a lei e arrecadados os tributos na forma devida, segundo os ditames legais.

O interesse público, apesar de ser estatal, é também da coletividade e deve se sobrepor ao individual na medida necessária a permitir o convívio harmônico entre ambos mesmo que, em determinados casos, implique certa flexibilização da legalidade estrita, vez que deve o Estado, em algumas ocasiões, valer-se de bases presumidas ou indiciais para conseguir efetuar a tributação da melhor maneira.

Outro princípio que rege o regime administrativo é o da indisponibilidade do interesse público, chamado também de princípio da finalidade pública. Significa que os próprios órgãos a cargo de sua gestão não podem dele dispor, sendo sua incumbência apenas curá-lo. Pode-se afirmar que o poder de tributar da Administração é, na verdade, espécie de poder-dever, pois não pode o administrador dele abrir mão ou deixar de exercê-lo, sob pena de responder por essa omissão.

⁵² Como afirma Di Pietro (2016, p. 48): “O princípio da supremacia do interesse público não coloca em risco os direitos individuais, porque tem que ser aplicado em consonância com os princípios todos que informam o Direito Administrativo, como os da legalidade, impessoalidade, razoabilidade, segurança jurídica e tantos outros consagrados no ordenamento jurídico. Ele protege os direitos individuais. Veja-se que o Direito Administrativo nasceu justamente no período do Estado liberal, cuja preocupação maior era a de proteger os direitos individuais frente aos abusos do poder. Protegeu tanto a liberdade, que acabou por gerar profunda desigualdade social, porque, afinal, os homens não nascem tão livres e iguais com o pretendia Rousseau e como foi afirmado no artigo 1º da Declaração Universal dos Direitos do Homem.”

Do lado passivo, o contribuinte tem o dever fundamental de pagar tributos e o dever de cooperação. Não pode deixar de pagar os tributos que deve e nem mesmo de prestar as devidas informações, para que a Administração possa exercer seu dever de fiscalização e controle. De posse dessas informações, fica mais simples para a Administração a tarefa de aferir os valores realmente devidos pelo próprio contribuinte e também por terceiros.

Os deveres fundamentais podem ser entendidos como direito à repartição igualitária dos encargos, no tocante à divisão da responsabilidade comunitária do cidadão entre todos. Lançamento por arbitramento é instituto que visa a garantir a concreção dessa repartição no caso da tributação.

É um verdadeiro dever fundamental e dever ético corroborar com os custos estatais.⁵³ A obediência voluntária à lei é pré-requisito para sua eficácia. Não seria possível ao Fisco tributar de ofício diretamente a todos. Em vista disso, cabe aos contribuintes cumprirem com seus deveres e colaborarem com os gastos públicos quando realizarem os fatos tributários. Isso não implica em buscar ser tributado, mas em contribuir e proceder dentro da legalidade.

6.2 Conceito de arbitramento

O termo arbitramento é polissêmico, comportando mais de um significado. Ensina Maria Rita Ferragut (2008, p. 260) que arbitramento é tanto procedimento quanto ato de conclusão desse procedimento, ambiguidade conhecida como processo e produto.

Alberto Xavier (2005, p. 137) observa que a lei fiscal emprega a expressão arbitramento em três distintas acepções: a) avaliação de iniciativa do Fisco, através de provas diretas; b) avaliação do Fisco baseada em métodos indiciários; e c) no sentido de definição, por lei, da base de cálculo baseada em presunções em virtude da imprestável escrituração apresentada pelo contribuinte. No terceiro sentido, é atividade do legislador; nos primeiros, é atividade administrativa, de natureza instrutória, distintas apenas pelo tipo de prova, se direta ou indiciária.

⁵³ O Ministro Gilmar Mendes assim se expressou sobre o tema, ao tratar da constitucionalidade da Lei Complementar n. 105/2001 em seu voto: “Assim, instrumentos como os previstos na Lei Complementar 105/2001, destinam-se a conferir efetividade a esse dever geral de pagar impostos e, sobretudo, a garantir que se faça de forma justa a repartição dos custos do Estado, na forma do previsto no art. 145 da Constituição Federal.

Aliás, é bom lembrar que os instrumentos de fiscalização em exame – refiro-me, é claro, à transferência ao Fisco de informações sigilosas – não representam medidas isoladas no contexto da atuação fazendária. Ao contrário, a legislação, aqui e alhures, confere à Autoridade Fazendária diversos poderes/prerrogativas específicos para fazer valer o dever geral de pagar impostos.” (STF, RE 601.314/SP, Rel.: Min Edson Fachin, j. 24/02/2016, p. 16/09/2016).

Maria Rita Ferragut (2008, p. 260) explica, ainda, que a legislação emprega o vocábulo arbitramento também em três distintas acepções: ato administrativo de apuração da base de cálculo por meio de métodos indiciários, definição legal de base de cálculo substitutiva, e ato administrativo decorrente da impossibilidade de uso da base de cálculo substitutiva.

Ressalte-se que, como atividade administrativa, é sempre subsidiária em relação às declarações e provas apresentadas pelo contribuinte, como preconizado no art. 148 do Código Tributário Nacional, o que é fortemente respaldado pela jurisprudência. Apresentadas as provas, estas apenas são invalidadas em eventual processo administrativo.

Além desse aspecto, nota-se também que a previsão legal do art. 148 do CTN é **método substitutivo da apuração da base de cálculo e não constitui sanção**. Não há autorização para a criação de bases destoantes da realidade, mas sim dever de apuração do montante devido, mesmo que com o uso de métodos alternativos.⁵⁴

Como mencionado anteriormente na discussão sobre a figura do lançamento, foi afirmado que este não constitui sanção, apesar da previsão legislativa de sanção no art. 142, concomitante ao lançamento. Não ocorre de forma diferente no arbitramento, que objetiva a determinação da base de cálculo e a formalização da obrigação principal.

Não se confunde, portanto, com ato de imposição de multa, que até pode vir a acontecer simultaneamente. Ou seja, **o arbitramento não possui, em si, caráter sancionatório**. Eventual sanção deve igualmente ser prevista em lei e aplicada de forma independente, utilizando critérios sancionatórios como avaliar eventual grau de culpabilidade, gravidade do dano e caráter inibitório.

Assim, os princípios que regem o direito sancionatório não devem ser empregados no arbitramento. Este deve procurar refletir sempre o valor devido a título de tributo, tendo por causa a realização de fato imponível, constituindo relação tributária obrigacional.

É claro que a legislação deve buscar desestimular situações que venham a demandar o arbitramento, vez que sua realização e posterior questionamento não representam maneira mais

⁵⁴ Esse entendimento é encontrado na jurisprudência:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CDA. REGULARIDADE FORMAL. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE CARÁTER PUNITIVO. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA DE CONTRAPROVA A INFIRMAR O LANÇAMENTO. LEGITIMIDADE. TAXA SELIC.

[...] O arbitramento não constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica, um critério substitutivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre com seus deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia e de apresentar as declarações obrigatórias por lei. Não tem, em atenção ao princípio da verdade material, qualquer caráter punitivo, apenas sendo justificado quando, em razão do não-exercício ou exercício deficiente do dever de colaboração do contribuinte, impossível a análise da prova direta da base de cálculo do tributo. [...]” (TRF4, Apelação 200272090008446, Primeira Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, j.18/11/2009, p. 24/11/2009).

eficiente de exercer a tributação. Todavia, por estrita definição legal, a tributação não é sanção, não podendo apresentar esse feito. É perfeitamente lícito que se sancione eventual conduta considerada ilegal do contribuinte de forma autônoma, a fim de se induzir o comportamento que facilite a tributação.

Leandro Paulsen (2017, p. 254) aponta que “denomina-se lançamento por arbitramento, pois, o realizado mediante apuração da base de cálculo mediante elementos indiciários ou presunções legais”. Destaca o autor, ainda, que é possível denominá-lo também de lançamento por aferição indireta da base de cálculo.

O arbitramento é referente ao critério quantitativo do tributo apenas para o elemento da base de cálculo. Em que pese a capitulação de “Lançamento por arbitramento” no Código Tributário, este, na verdade, é categoria de lançamento de ofício substitutivo. A distinção é sutil, mas bastante significativa. Pertencem a diferentes categorias jurídicas o ato do lançamento, conforme posicionamentos doutrinários defendidos anteriormente, e a atividade de determinação da base de cálculo.

Lançamento substitutivo é modalidade de lançamento direto ou de ofício, disciplinado no art. 149 do CTN, que apresenta as hipóteses em que este pode ser efetuado ou revisto de ofício. Mais propriamente, a partir do inciso II em diante do referido artigo, podendo ser denominado de lançamento substitutivo, sendo o inciso I relativo ao lançamento de ofício ‘originário’.

Sendo modalidade de lançamento de ofício substitutivo, deve obediência também ao parágrafo único do art. 149, que reza que deve ser iniciado enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, ou seja, deve ocorrer dentro do prazo decadencial.

Tratando-se de conceito que endereça problema transversal a vários ordenamentos, pode-se dizer que finalidade do arbitramento é aquela mesma apontada de forma expressa na Lei Geral Tributária portuguesa, que disciplina, em seu art. 83.2, que “a avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”. Assim, o conceito legal é de método de avaliação indiciária à disposição do ente tributante, tendo esta natureza jurídica (PORTUGAL, 1998).

Bastante interessante a definição trazida na lei portuguesa de que nessa modalidade de apuração devem ser empregados instrumentos de praticabilidade, ainda assim deixando uma abertura para a Administração Tributária. Ao apontar alguns instrumentos, todavia, marca um norte para identificar quais podem ser esses outros métodos.

No direito espanhol, ensinam Juan Martín Queralt, Carmelo Serrano e Francisco Blanco (2008, p. 169) que a *estimación indirecta*, prevista nos arts. 53 e 158 da Lei General Tributária (LGT) espanhola (ESPANHA, 2003), é regime subsidiário aos demais métodos de determinação da base imponible, aplicável quando se produzem as circunstâncias que o permitem e se baseia em dados e índices gerais e objetivos, sem prejuízo do uso de dados reais que se conheçam do contribuinte. Deve ser acompanhada sempre de informe fundamentado da inspeção tributária que lhe deu origem, de acordo com o mesmo diploma legal.

Nota-se uma melhor caracterização do instituto e de sua natureza jurídica nos diplomas ibéricos em relação à previsão constante no Código Tributário Nacional, apontando, inclusive, instrumento a ser empregado quando do seu exercício, o que reforça sua natureza de instrumento de praticabilidade para apuração através de métodos indiretos.

6.3 Hipóteses de cabimento

O art. 148 do CTN autoriza o arbitramento nas hipóteses em que documentos e informações fornecidos pelo sujeito passivo não mereçam fé ou na ausência destes.

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.

A Constituição Federal de 1988 informa que as normas que tratam do lançamento devem ser disciplinadas em lei complementar, de acordo com art. 146, III, *b*. O Código Tributário Nacional de 1966 faz esse papel de norma geral de direito tributário, tendo sido recepcionado com *status* de lei complementar pela Constituição Federal de 1988.

As hipóteses de cabimento do arbitramento são aquelas elencadas no art. 148 do CTN. Ensina Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 332) que é medida extrema, excepcional, devendo a ela recorrer o administrador apenas caso as informações e declarações prestadas pelo contribuinte sejam “**imprestável[is] para o conhecimento da verdade**”.

Dessa forma, encontram-se no CTN os requisitos para que a Administração Fazendária possa lançar mão do arbitramento. Uma vez que a regra não é o arbitramento, apenas nos casos onde há permissão expressa este pode ser realizado. O art. 148 prevê que no caso de omissão

do sujeito passivo em prestar declarações, esclarecimento ou fornecer documentações, bem como no caso de fundada dúvida quanto à veracidade das informações fornecidas e na ausência de possibilidade de aferição direta dos fatos jurídicos, pode e deve a Administração realizar o arbitramento e conseqüente lançamento. São hipóteses excepcionais, devendo ser plenamente fundamentadas pela administração, sob pena de nulidade.

Só tem cabimento nas hipóteses previstas expressamente na lei, isto é, apresenta um rol cerrado de permissão legislativa, configurando *numerus clausus*. Pode-se entender que o art. 148 deve ser conjugado com outros, principalmente com as previsões do art. 149, vez que é modalidade de lançamento de ofício pertencente a esse gênero.

De acordo com jurisprudência do STJ, quando certa a ocorrência do fato gerador, mas incerta a respectiva base de cálculo,⁵⁵ abre-se espaço para o lançamento substitutivo com arbitramento da base de cálculo.

Esse entendimento da excepcionalidade do uso de métodos de arbitramento poderia estar mais bem estampado no código, apesar de extraível seu entendimento. Um melhor exemplo de previsão legislativa é encontrado na legislação portuguesa, quando reza de forma clara e objetiva em sua Lei Geral Tributária que:

Artigo 85.º

Avaliação indirecta

1 - A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa.

2 - À avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa. (PORTUGAL, 1998).

Nota-se que, além da expressa menção a sua subsidiariedade, apenas é aplicável nas hipóteses em que há abertura para que o administrador dela lance mão, como nota-se do art. 81, n. 1, do mesmo diploma legal português: “A matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei” (PORTUGAL, 1998).

Essa preferência pela avaliação direta é plenamente justificável, vez que o desejável é a utilização de critérios que reflitam com fidedignidade a verdade material, o que somente pode

⁵⁵ E restou mencionado no Recurso em Mandado de Segurança (RMS) 26.964-GO, o art. 148 do CTN “objetiva evitar, ou reduzir, a possibilidade de fraude fiscal por subfaturamento da operação tributada, que ocorre quando os elos da cadeia de circulação da mercadoria acordam a redução artificial do valor a ser pago com o intuito de se evadir do pagamento do tributo ou de reduzir, significativamente, a carga fiscal incidente na operação” (RMS 26964/GO, 2ª Turma, Rel. Ministro Castro Meira, j. 19/08/2008, DJe 11/09/2008).

ser alcançado por meios diretos, ou seja, pela utilização de dados da própria grandeza a ser tributada. Esse entendimento também parece constar da Lei Geral Tributária portuguesa quando, no seu art. 83, n. 1, estabelece: “A avaliação directa visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos à tributação”.

Percebe-se, assim, um sistema de dupla proteção à sua aplicação: além do aspecto subsidiário, somente é aplicável quando há hipótese legal que permita sua aplicação de forma expressa.

Em razão da segurança jurídica e do princípio da verdade real, não basta o simples descumprimento de obrigações acessórias. Tem de restar configurada a impossibilidade de utilizar os documentos fornecidos e existentes que possibilitem identificar os fatos tributários praticados, ou, ainda, a fundada dúvida quanto à veracidade destes.

É possível, e comum, que ocorram equívocos na elaboração dos deveres instrumentais. Isso, por si só, não permite o arbitramento, como se nota do art. 148 do CTN. Deve a autoridade, de ofício, suprir as deficiências, realizando as retificações necessárias, constituindo o fato jurídico tributário (TOMÉ, 2010, p. 7). Para que ocorra o arbitramento, não basta que sejam as informações fornecidas defeituosas, mas devem ser imprestáveis para identificar a base de cálculo.

A busca da verdade real deve se sobrepor à formalidade. A mera existência de erro formal não autoriza o arbitramento.⁵⁶ Tampouco é lícito recorrer ao arbitramento em situações que não comprometam a veracidade ou confiabilidade das informações prestadas.

A mesma *ratio*, como nota-se nas lições de Héctor Villegas, existe também no direito argentino:

La determinación es, en cambio, "sobre base presuntiva" cuando el fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos certeros necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y -en su caso- cuál es su dimensión pecuniaria. Puede suceder porque el contribuyente no presentó la declaración jurada, porque no aportó los datos que le eran requeridos, porque no presentó comprobantes necesarios, o porque éstos no merecieron fe, o porque no se pudo obtener datos por otra vía. (VILLEGAS, 2001, p. 351).

⁵⁶ “Não subsiste o lançamento mediante arbitramento de lucro fundado em simples erros formais como a falta de autenticação de livro Registro de Inventário de algumas filiais, se não foi comprovada a imprestabilidade do livro Diário para a determinação do lucro real. Negado provimento ao recurso de ofício” (1º CC, 1º Câmb, AC. n. 101-93.687, Rel. Cons. Kazuki Shiobara, j. 8/11/2001, p. 7/1/2002, p. 32, Repertório de Jurisprudência IOB n. 3/2002, cad. 1, p. 71).

O CTN também contém previsão específica de arbitramento do imposto de renda no seu art. 44: “a base de cálculo do imposto é o montante, real, **arbitrado** ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis” (grifos nossos).⁵⁷ A previsão específica, todavia, não parece ser necessária, vez que o arbitramento sempre será possível nas hipóteses do art. 148 do CTN.

No âmbito federal, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, para citar um exemplo da legislação federal, expõe uma série de hipóteses de cabimento que, apesar da longa lista, enquadram-se nas permissões do art. 148 do CTN.⁵⁸ Em seu art. 297, legisla que faculta à Administração simplesmente “outros métodos de determinação da receita”,⁵⁹ se identificado uso de artifício do contribuinte para frustrar a apuração desta.

A legislação do imposto de renda prevê, também, a possibilidade de arbitramento pelo próprio sujeito passivo, no caso de conhecida a receita bruta, conforme reza o § 2º, do art. 47 da Lei Federal n. 8.981/1995, e o art. 604, do RIR/2018.

No caso do Estado de São Paulo, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), espécie tributária prevista na Constituição Federal, art. 155, inciso II, e instituído pela Lei Estadual n. 6.374/1989, prevê hipótese de arbitramento no seu art. 31:

⁵⁷ Equivalente ao RIR/2018, art. 210: “ A base de cálculo do imposto sobre a renda, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 144; Lei nº 8.981, de 1995, art. 26; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º)”.

⁵⁸ RIR/2018, art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não tiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes 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;

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600;

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

VI - o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 468; e

VII - o contribuinte não tiver, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livros-razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

⁵⁹ Art. 297. Fica facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o art. 296, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte com vistas a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento (Lei nº 8.846, de 1994, art. 8º).

Artigo 31 - O valor da operação ou da prestação poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, nos termos de disciplina estabelecida pelo Poder Executivo, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis, em especial nas seguintes hipóteses:

I - não exibição, ao fisco, dos elementos necessários à comprovação do preço, incluídos os casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da operação ou prestação;

III - declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente da mercadoria ou do serviço;

IV - transporte, posse ou detenção de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Parágrafo único - A contestação do valor arbitrado será feita no processo iniciado pelo lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal. (SÃO PAULO, 1989).

Inova a lei estadual ao acrescentar, em relação à previsão do CTN, a hipótese de mercadoria desacompanhada de documento fiscal. Determina, também, que os procedimentos serão disciplinados pelo poder executivo. Essa disciplina é disposta no Regulamento do ICMS (RICMS/2000), aprovado pelo Decreto n. 45.490/2000, denominando esse procedimento de “levantamento fiscal” (art. 509).⁶⁰ O Regulamento, apesar de apontar algumas grandezas a serem utilizadas, prevê, no § 1º do art. 509, que podem ser utilizados quaisquer meios indiciários, a exemplo do disposto no Regulamento do Imposto de Renda.

O Regulamento não repete as hipóteses que autorizam o arbitramento, como ausência de apresentação de documentos, fraude ou fundada desconfiança da veracidade das informações fornecidas pelo contribuinte. É, portanto, questionável a redação, devendo ser conjugada com previsão do CTN e da lei instituidora do tributo. O § 1º do referido artigo 509 é um total “cheque em branco” ao permitir às autoridades fiscais procederem da forma que quiserem, de maneira totalmente livre. Isso implica que os contribuintes devem estar preparados para combater

⁶⁰ RICMS/2000, aprovado pelo Decreto n. 45.490/2000. Artigo 509. O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento em determinado período poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que deverão ser considerados os valores das mercadorias entradas, das mercadorias saídas, dos estoques inicial e final, dos serviços recebidos e dos prestados, das despesas, dos outros encargos, do lucro do estabelecimento e de outros elementos informativos (Lei 6.374/89, art. 74).

§ 1.º - No levantamento fiscal poderá ser utilizado qualquer meio indiciário, bem como aplicado coeficiente médio de lucro bruto, de valor acrescido ou de preço unitário, consideradas a atividade econômica, a localização e a categoria do estabelecimento.

§ 2.º - O levantamento fiscal poderá ser renovado sempre que forem apurados dados não levados em conta quando de sua elaboração.

§ 3.º - A diferença apurada por meio de levantamento fiscal será considerada como decorrente de operação ou prestação tributada.

§ 4.º - O imposto devido sobre a diferença apurada em levantamento fiscal será calculado mediante aplicação da maior alíquota vigente no período a que se referir o levantamento.

eventual arbitramento indevido, coberto por pretensa legalidade, em processo administrativo ou judiciário.

A título de comparação, no direito espanhol o arbitramento é denominado, na *Ley General Tributaria* (Lei n. 58/2003), de *método de estimación indirecta*. Previsto no art. 50, 2, c, o arbitramento tem suas hipóteses de aplicação instituídas no art. 53⁶¹ do mesmo diploma. A legislação espanhola parece ser mais detalhada, acrescentando de forma expressa hipóteses como descumprimento substancial de obrigações acessórias e desaparecimento ou destruição, ainda que por motivo de força maior, de livros e registros contáveis.

O motivo de forma maior, apesar de ser uma hipótese óbvia, onde é impossível uma aferição direta do montante do tributo devido de forma segura, não é reproduzido na legislação nacional.

Chama a atenção, também, a previsão de “descumprimento substancial” de obrigações acessórias. Pode-se concluir que a qualificação de substancial implique possibilidade real de dúvida quanto ao montante devido. Não é o simples descumprimento de obrigações acessórias, mas aquele que implique prejuízos à apuração do montante.

Na legislação portuguesa, já referenciada anteriormente, também presumem-se verdadeiras as informações prestadas pelo contribuinte, sendo afastada essa presunção e abrindo espaço para a atuação do fisco, além do caso de serem omissas, inexatas ou infundadas, nas hipóteses de não apresentação de esclarecimentos e desvios significativos para menos da matéria tributável (art. 75, n. 2).⁶² O uso de métodos indiretos é possível em um largo rol de possibilidades, que constam nos arts. 87 a 90 do mesmo texto legal.

⁶¹ *Artículo 53. Método de estimación indirecta.*

1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.

c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.

d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos. (ESPANHA, 2003).

⁶² Art. 75. n. 2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:

a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;

b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;

c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei.

d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A. (PORTUGAL, 1998).

Nota-se a dispensa no caso de desvios para mais. Legalmente falando, o desvio para mais configuraria enriquecimento ilícito da administração, todavia, dispensa-se o procedimento em tais casos. Parece ser mais adequado fundamentar tal hipótese no princípio da praticabilidade, vez que a falta de interesse de agir é instituto processual e, a rigor, é interesse da Administração proceder à correta tributação, ainda que para menos.

6.4 Procedimentos de aplicação

Tão importante quanto a previsão das hipóteses de cabimento é a instituição de mecanismos de aplicação, descrevendo os procedimentos a serem seguidos para que o agente público possa se valer desse instrumento.

No direito administrativo, o princípio da legalidade reza que ao agente público somente é permitido aquilo que está previsto em lei, diferente do que se passa com o particular, que é livre para fazer tudo aquilo que a lei não lhe proíbe.

O Código Tributário Nacional não prevê um procedimento para a aplicação das hipóteses de arbitramento, listando apenas o requisito de “processo regular”. Ora, vez que essa etapa ocorre anteriormente ao lançamento, configura verdadeiro procedimento administrativo preparatório ao ato de lançamento. Não se trata de espécie de processo propriamente dito, mas de procedimento.

Em vista do princípio do formalismo moderado dos procedimentos administrativos, conhecido também como princípio do informalismo a favor do administrado, eventual falha no ato do lançamento pode ser relevada, contudo, não pode nunca causar efetivo prejuízo aos administrados. É princípio fundamentado constitucionalmente no primado da eficiência, permitindo uma atuação mais célere da Administração, desde que não interfira de forma negativa na esfera jurídica do contribuinte.

Esse princípio aparece expresso na Lei n. 9.784/1999, segundo Marins (2016, p. 177), prescrevendo a adoção de formas simples, desde que suficientes para conferir certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados, observando as formalidades essenciais. No âmbito federal também há previsão, no Decreto 70.235/1972, no seu art. 2º. Referido decreto foi recebido pela Constituição Federal de 1988 como lei em caráter material (ADI 1.922-9).

Esse procedimento, nos termos da lei, envolve necessariamente a cientificação e o obrigatório oferecimento de participação ao contribuinte. É vital que seja a ele facultada a participação para responder a eventuais dúvidas ou a questionamentos tributários levantados pela Administração, seja em relação a informações já fornecidas, seja quando oportunizando-

as novamente. Os princípios gerais do procedimento administrativo são todos aplicáveis ao procedimento preparatório de lançamento.

Pode-se dizer que a cientificação é verdadeiro princípio do procedimento administrativo (MARINS, 2016, p. 175). Essa notificação não se confunde com a notificação do lançamento de ofício, são figuras distintas. Pode-se dizer que há uma previsão genérica no CTN de informação do início do procedimento administrativo de fiscalização no seu art. 196, e, na legislação federal, no art. 7º do Decreto n. 70.253/1972 e no art. 3º, II, da Lei Federal n. 9.784/1999. Como defendido por James Marins, esse princípio possui muito mais uma natureza jurídica de regra, visto que seu descumprimento não comporta graduações, mas sim nulidade direta e objetiva.

O procedimento administrativo fiscal é regido pelo princípio da inquisitorialidade (MARINS, 2016, p. 174). Isso significa que existe uma relativa liberdade concedida ao agente público em sua tarefa de fiscalização e apuração. Inquisitório não significa arbitrário ou discricionário. O particular não atuaria como parte, vez que não haveria ainda pretensão fiscal, que visa a uma atuação mais célere e eficaz da Administração.

A Administração conduz o procedimento, procedendo-lhe impulso, efetua seu juízo de valor e deve dar uma resposta, com a devida fundamentação, usando de suas prerrogativas de investigação, ao mesmo tempo respeitando os direitos individuais. A Administração pode muito, mas não pode tudo. Deve pautar-se pelo princípio da legalidade administrativa.

É razoável o entendimento de que se aplica o regramento previsto para a fiscalização tributária, instituído nos arts. 194 a 200 do CTN, bem como a legislação de cada ente tributante, vez que eles têm autonomia para instituir regulamentação administrativa própria. Nesse caso, tanto a legislação específica de procedimento tributário como dos processos administrativos em geral.

Ao disciplinar a atividade fiscalizatória, o CTN atribui alguns poderes para que a Administração Tributária possa efetuar de forma adequada e necessária sua função, chegando ao extremo de permitir requisição de atuação da força policial, caso necessário. Alerta a doutrina que o uso de força policial não pode ser requisitado de forma direta em qualquer caso, e apenas o pode ser se ocorrerem embaraços ou desacato às suas funções.⁶³

⁶³ “Tais garantias constitucionais impõem limitações ao alcance do art. 200 do Código Tributário Nacional, que há de ser então interpretado de conformidade com a Constituição. Assim, a autorização de requisição da força pública diretamente pela autoridade administrativa fica restrita às hipóteses na quais o mesmo pode ser validamente aplicado. Entre elas, para garantir a fiscalização do transporte de mercadorias, a apreensão de mercadoria em trânsito desacompanhada da documentação legal necessária, ou em depósito clandestino.

Apesar da previsão, no art. 148 do CTN, de hipótese de contestação administrativa, não se deve confundir o procedimento anterior ao ato de lançamento com o procedimento de contestação administrativa deste, conhecido como processo administrativo contencioso tributário.

Ensina James Marins (2016, p. 136-137) que existem três diferentes regimes jurídicos do direito tributário onde há o dualismo procedimento/processo: (1) procedimento enquanto caminho para a consecução do ato de lançamento, o que inclui o processo de fiscalização e imposição de penalidades; (2) processo como meio de solução de conflitos fiscais; e (3) processo como meio de solução judicial de conflitos fiscais.

O procedimento anterior ao ato de lançamento, que via de regra não é mandatário, no caso de arbitramento da base de cálculo passa a sê-lo, segundo o Código Tributário Nacional e também a pacífica jurisprudência dos tribunais superiores, com participação facultada necessariamente ao particular, sob pena de nulidade.

Quando de sua real participação, há garantia constitucional de efetiva participação, e, sempre que possível, contestação posterior com contraditório e ampla defesa,⁶⁴ conforme inciso LV, art. 5º, da CF/88. O termo “litigantes”, em tudo e por tudo, é aplicável àqueles que tem ameaçada sua liberdade e propriedade, bem como aos que se vem ameaçados por força de imposição tributária, mesmo que em procedimento administrativo (MARINS, 2016, p. 137).

O princípio da acessibilidade dos autos é outro princípio protetivo do contribuinte no âmbito do procedimento fiscal em geral. Mesmo que o procedimento tenha caráter de inquisitorialidade, ele é muito mais próximo, em sua acepção jurídica, de uma investigação, apuração e averiguação (MARINS, 2016, p. 174). É justamente o que ocorre no procedimento preparatório ao ato de lançamento com arbitramento da base de cálculo.

É fundamental que ao contribuinte seja assegurado acesso a qualquer expediente administrativo que se refira a sua esfera de interesse, não bastando a simples cientificação. Esse acesso, com fundamento na Lei n. 9.784/1999, deve ser útil, permitindo conhecer decisões proferidas, obter cópias, ou seja, obter meios que lhe permitam a ampla defesa, ainda que futura.

Nos casos em que o uso da força pública possa estar em conflito com as garantias constitucionais do contribuinte deve este ser objeto de prévia autorização judicial, sem o quê as provas eventualmente colhidas não poderão ser utilizadas pela Fazenda Pública. Além disto, a conduta dos agentes fiscais pode eventualmente configurar o crime de excesso de exação.” (MACHADO, 2010, p. 271).

⁶⁴ CF/88, art. 5º, LV: “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 contribuinte, além de no mínimo ter sua participação facultada pelo ente tributante, onde pode produzir prova, pode fazê-lo também posteriormente, no processo administrativo fiscal contencioso e no processo judicial. Não ocorre preclusão para o contribuinte produzir prova, tanto para evitar métodos de aferição indiretos como para questionar a própria existência do fato impositivo.⁶⁵

Bem diferente da ausência de regramento do CTN, a Lei Geral Espanhola, no seu art. 53,⁶⁶ aponta alguns métodos que devem ser utilizados, de forma isolada ou em conjunto, como dados antecedentes, elementos que determinem a grandeza tributável, como renda, venda, custos e margens do setor, considerando o tamanho das unidades produtoras, além de outras grandezas e índices conexos que tenham pressupostos similares ou equivalentes.

Ademais, é previsto, no art. 158 do referido diploma legal espanhol, detalhado procedimento a ser empregado no caso de uso de *método de estimación indirecta*. É previsto que a inspeção de realização do arbitramento deva levar à elaboração de um relatório fundamentado, que inclua as causas demandantes da aplicação do método de estimativa

⁶⁵ “3. O art. 148 do CTN não encerra a possibilidade de prova em contrário apenas ao momento de formação do lançamento; o legislador estendeu a garantia do contraditório também à ocasião posterior ao arbitramento, seja na via administrativa, seja na judicial. Este é o espírito do dispositivo, quando estabelece: ‘ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial’. A norma do art. 148 do CTN tem o escopo de aproximar os valores arbitrados o máximo possível da verdadeira base de cálculo do tributo, na medida em que o direito ao contraditório limita a discricionariedade da autoridade fiscal. Firma-se uma presunção relativa quanto à tributação com base no arbitramento, porquanto o contribuinte sempre poderá fazer, como na hipótese o fez, prova em contrário, demonstrando a possibilidade de apuração da verdadeira base de cálculo do tributo. Sendo assim, acaso fique demonstrado que os valores tomados pelo arbitramento não se mostram adequados à realidade tributável, ainda que não haja irregularidade na modalidade de lançamento adotada pela fiscalização, impõe-se a revisão do montante apurado, mesmo na via judicial, a fim de adequá-lo à realidade”. (TRF4, Apelação 200272090008446, Primeira Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, j.18/11/2009, p. 24/11/2009).

⁶⁶ *Artículo 53. Método de estimación indirecta.*

1. *El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:*

a) *Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.*

b) *Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*

c) *Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*

d) *Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.*

2. *Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:*

a) *Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.*

b) *Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.*

c) *Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.*

3. *Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley. (ESPAÑA, 2003).*

indireta, descrição da situação contábil e registros obrigatórios do contribuinte, justificativa da escolha dos meios a serem utilizados para determinar a base de cálculo, além de cálculos e estimativas feitas em virtude dos meios escolhidos.

A legislação espanhola prevê também alguns métodos a serem utilizados quando da determinação indireta. Sinais, índices e presunções estabelecidos pelo método objetivo de estimação⁶⁷ devem ser aplicados preferencialmente, caso sejam cabíveis. Todavia, se for verificado que a o valor devido deve ser maior, este deve ser considerado.

Podem ser levados em conta, também, dados econômicos e o processo de produção empregado pelo contribuinte. Informações de exercícios anteriores e também posteriores ao investigado, desde que confiáveis, podem ser utilizadas com os devidos ajustes. Ou seja, deve ser levada em conta uma série histórica. Esse simples e intuitivo método não têm previsão na legislação pátria, contudo, é aplicado na prática.

A legislação espanhola vai ao pormenor de tratar de amostragens e sua combinação no caso de dados incorretos ou insuficientes. Tal método pode ser afastado caso o contribuinte prove sua inadequação.

Essa técnica de transferência dinâmica da carga probante parece bastante adequada aos métodos previstos na legislação para o caso de arbitramento, vez que desloca, de modo adequado a cada situação, o ônus de justificar o emprego ou afastar por inadequação determinado expediente.

Dados do mesmo setor econômico produtivo, compilados por órgãos públicos ou privados, também tem permissão expressa de emprego conforme a legislação espanhola, desde que realizados de acordo com técnicas estatísticas adequadas e temporalmente relevantes, isto é, se refiram ao período sujeito ao arbitramento. A referida fonte deve ser devidamente identificada para que o contribuinte possa proceder ao devido contraditório e permitir ampla defesa. Exemplo de emprego inadequado desse método pelo Fisco Federal é apresentado mais adiante.

Dados de outras empresas, atividades ou setores com características semelhantes e no mesmo período, obtidos pela autoridade responsável pelo arbitramento, têm também permissão de uso. Devem ser devidamente identificadas fontes, amostras e adaptações feitas na sua aplicação, conforme o regulamento.

⁶⁷ O método de estimação objetiva é um método usado para calcular o desempenho de atividades econômicas por meio de série de bases substitutivas específicas de certas atividades e locais. O regime de estimativa objetiva só pode ser aplicado a certas atividades. É um regime muito restritivo, que exclui aqueles que atingem determinado volume de negócios; é algo semelhante a um lucro presumido.

Novamente, nota-se que o rol de previsões expressas da lei espanhola é bastante rico, sem, contudo, engessar por demasiado o executivo. Exige a devida fundamentação do procedimento administrativo, com espaço para a ação discricionária, dentro de diretrizes gerais estabelecidas em lei, com distribuição dinâmica do ônus *probandi*.

Ao que parece, utilizar de certa ciência estatística aplicada ao prever métodos, algoritmos e bases de comparação temporal necessariamente similares acaba por orientar a atuação do agente público encarregado da condução do procedimento, diminuindo espaços para questionamentos posteriores e garantindo mais segurança jurídica.

Seria muito interessante que a legislação brasileira incluísse, de forma expressa, tais exigências. Como é possível perceber da comparação com a legislação estrangeira, há uma total ausência de previsão de critérios formais e fundamentados que indiquem e justifiquem o procedimento adotado pela autoridade fiscal nos diplomas nacionais. Ainda que possa ser entendida tal necessidade frente aos princípios aplicáveis ao procedimento tributário em geral, a concreção de previsão expressa e específica parece adequar-se melhor à realidade das várias administrações tributárias dos entes federados.

A praticabilidade acaba por demandar atividades mais padronizadas, direcionando o modo de agir da Administração Tributária. Frente ao volume de procedimentos, tratar cada caso de forma totalmente individualizada parece ser contraprodutivo e fragilizar a segurança jurídica. Somente quando verificada a estrita necessidade deveria a atuação administrativa valer-se de instrumentos não prescritos de forma expressa na legislação.

Tais previsões poderiam e deveriam também, no caso brasileiro, ser estabelecidas em lei de forma expressa, como na legislação alienígena, a fim de garantir mais segurança jurídica tanto ao contribuinte quanto à Administração. Caso eventual arbitramento venha a ser anulado pelo judiciário, deve o Estado arcar com os honorários advocatícios e, eventualmente, com danos morais e materiais advindos de indevida tributação e cobrança. Esse custo, além do gasto com pessoal e material durante os procedimentos de arbitramento e seus recursos administrativos, parece representar verdadeiro mau uso de verbas públicas.

6.5 Distinção entre determinação da base de cálculo e fixação do tributo

O lançamento, segundo César Novoa (2006, p. 37), é instrumento de geração de certeza, sendo a declaração de vontade da administração, tanto em relação ao *an debeat* quanto ao *quantum debeat* da obrigação material.

Alberto Xavier (2005, p. 39) diferencia a definição da base de cálculo da determinação. Definição é a conceituação, por via de lei, e diz respeito à base em abstrato. A definição seleciona, em abstrato, dentre a pluralidade de conceitos possíveis e adequados, aquele que servirá de base para a mensuração do tributo. A determinação, por outro lado, parte da definição legislativa do tributo e objetiva apurar, no caso concreto, o valor de determinada ocorrência tributária.

A distinção é importante e bastante destacada na jurisprudência quando o uso de bases presumidas pode vir a comprometer a definição da base de cálculo. Segundo a previsão do art. 146, III, *a*,⁶⁸ CF/1988, há reserva absoluta de lei complementar para definição da base de cálculo. Trata-se, portanto, de matéria de competência privativa do Poder Legislativo. Uma vez que o binômio hipótese de incidência e base de cálculo é necessário para a correta identificação do tributo, pode-se dizer que também se relaciona ao princípio da tipicidade tributária.

A determinação da base de cálculo ocorre na aplicação da lei fiscal, seja pelo particular, seja pela Administração Tributária. Ensina Alberto Xavier (2005, p. 39) que se desdobra necessariamente em atividade interpretativa de caracterização do fato ou probatória de sua descoberta e valoração. É inegável a dificuldade, sustenta o autor português, de diferenciar a caracterização legal do fato e a determinação do seu valor, pois uma se sobrepõe à outra.

A determinação do *quantum* é, assim, uma realidade extremamente heterogênea, tanto por envolver questões de direito e de fato quanto pela natureza dos juízos e, ainda mais, pela complexidade dos órgãos envolvidos nessa determinação e sua regulamentação.

A intervenção da administração só é demandada quando há um elemento de incerteza, que precisa ser suprimido para a completa existência da obrigação tributária. Esse grau de iliquidez demanda esforço probatório referente aos aspectos da obrigação. É nessa necessidade geral de prova que se fundamenta a existência de procedimentos tendentes a dissipar essa incerteza.

Defende Alberto Xavier (2005, p. 42) que não se pode falar de um procedimento de determinação da base como fenômeno unitário dotado de individualidade jurídica. Há um artificialismo e inadequação da destrição entre determinação da base de cálculo e cálculo do tributo como conceito autônomo.

⁶⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]

São profundamente heterogêneos os atos da fase de concretização da previsão legal, funcionalmente, estruturalmente e até do ponto de vista subjetivo, dos sujeitos que o praticam, que podem ser os contribuintes, a Administração Tributária, ambos ou também terceiros. Pode envolver atos de variado conteúdo substancial, como determinação da alíquota, deduções de valores, definição de regimes etc.

Por ser unitária a estrutura da norma tributária, unitária há de ser também a natureza do seu ato de aplicação, defende Alberto Xavier (2005, p. 44). Não há distinção quanto ao elemento normativo que visa concretizar. Apesar de o lançamento ser um ato, sua caracterização ainda pode demandar a solução de problemas que podem levar ou não à necessidade de um procedimento prévio.

Por vezes a determinação da base presumida é feita por lei diretamente pelo legislador. No instituto do lucro presumido e arbitrado, em matéria de imposto de renda, o que sucede é a adoção, por lei, de uma base substitutiva, já que, a rigor, não se trata mais do lucro em si, mas de realidades bem diferentes, como percentual do faturamento. Do ponto de vista jurídico, trata-se de método indireto por adoção de base de cálculo diversa. Ocorre, por opção do contribuinte, no caso do lucro presumido ou por imprestabilidade da escrituração, no caso do lucro arbitrado (XAVIER, 2005, p. 138).

Mesmo assim, pode ocorrer arbitramento administrativo no caso de utilização de alternativas diversas, conforme apontado na legislação do Imposto de Renda, como somatório de ativos, do capital, valor do patrimônio líquido, folha de pagamento, valor do aluguel mensal (Lei n. 8.981/1995; RIR/2018).

Ensina Alberto Xavier (2005, p. 139) que se trata de uma “progressiva adaptação à realidade”, pois busca-se, primeiro, a determinação do lucro real, seguida da adoção de base substitutiva, na impossibilidade de apuração do montante real com base na escrituração. É seguida, além disso, num terceiro momento, de livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários.

No caso do ICMS, leciona Alberto Xavier (2005), que as leis estaduais não preveem um arbitramento legal utilizando base de cálculo substitutiva. O Fisco socorre-se imediatamente de métodos indiciários, considerando o processo produtivo, atividade econômica, localização e categoria do estabelecimento. O mesmo entendimento pode ser extrapolado para os municípios.

Para citar um exemplo concreto, o Conselho Municipal de Contribuintes de São Paulo, em grau de recurso,⁶⁹ considerou razoável a utilização do valor constante na Declaração de Operações de Cartões de Crédito ou Débito (DOC), documento de fornecimento obrigatório pelas operadoras de cartão de crédito no município de São Paulo,⁷⁰ como base de cálculo arbitrada do imposto sobre serviço devido pelo contribuinte.

No referido caso, o arbitramento foi baseado na divergência entre o somatório das notas fiscais emitidas e aquele encontrado na mencionada Declaração de Operações de Cartões de Crédito ou Débito, cerca de 200 vezes maior que o primeiro. Assim, afastando o valor do serviço constante nas notas fiscais como base do tributo devido, o valor da respectiva receita não pareceu, segundo o órgão administrativo julgador, estabelecer uma nova base de cálculo, mas serviu de meio idôneo para determinar o real valor das operações realizadas, uma vez que os valores ali contidos eram referentes a pagamentos efetuados por clientes.

Nunca é demais lembrar que o que se arbitra é a base de cálculo, uma valoração quantitativa aproximada, em busca da verdade real. A ocorrência do fato imponible praticado pelo contribuinte não pode ser arbitrada, no máximo pode ser presumida, sendo espécie de valoração qualitativa (FERRAGUT, 2008, p. 260).

Exemplo prático da ocorrência do fato imponible presumido em procedimento de arbitramento pode ser extraído de outro julgado do Conselho Municipal de Contribuintes de São Paulo,⁷¹ onde se considerou inverossímil que determinada pessoa jurídica mantivesse uma filial com características muito próximas à matriz, em valorizada área comercial do município, inerte por dois anos, pagando um alto valor a título de aluguel, vindo a emitir nota fiscal de serviço somente a partir do mês seguinte àquele em que se deu a fiscalização. Foi levado em conta, para tal presunção, os valores expressivos constantes nas primeiras notas fiscais, a existência de informações comerciais em “*folder* informativo”, a data de constituição de sítios da internet e toda uma estrutura operacional já existente.

Desse modo, foi presumido o período de funcionamento e arbitrada a base de cálculo da operação, cálculo que tomou por base o valor faturado nos meses onde houve emissão de notas fiscais de serviço, valores que procuraram refletir a base de cálculo da exação.

⁶⁹ Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Processo Administrativo: 6017.2019/0022480-0. 4ª Câmara Julgadora Efetiva. Rel. Bianka Zlocowick Borner de Oliveira. j. 05/08/2019.

⁷⁰ Obrigação instituída na Lei Municipal n. 14.256, de 29 de dezembro de 2006. Art. 32: “A Administração Tributária poderá exigir das administradoras de cartões de crédito ou débito declaração de operações de cartões de crédito ou débito em estabelecimentos credenciados, prestadores de serviços, localizados no Município de São Paulo”.

⁷¹ Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Processo Administrativo n.º: 6017.2018/0069983-1. 2ª Câmara Julgadora. Rel. Wellington Luiz Vieira.

Pode-se concluir, assim, que o método escolhido para o arbitramento deve buscar ao máximo refletir a definição da base, qual seja, da grandeza eleita pelo legislador como manifestação de riqueza sobre a qual será calculado o tributo, elemento que integra o aspecto quantitativo da hipótese de incidência, sob pena de ilegalidade ao fugir dos parâmetros constitucionais da respectiva exação. A ocorrência do fato imponible não pode ser arbitrada, mas presumida, e também deve ser devidamente fundamentada tal presunção.

6.6 Críticas à aplicação imprópria do arbitramento

Embora sejam, em teoria, inesgotáveis as possibilidades práticas de aplicação do arbitramento, a análise de seu emprego parece indicar a existência de alguns padrões que merecem ser apontados, mesmo que brevemente e como um subconjunto, sem qualquer pretensão, aqui, de esgotar a realidade.

O lançamento que toma por base a existência de pautas fiscais é um deles. Contudo, há vedação reconhecida na jurisprudência e na doutrina a esse tipo de arbitramento, existindo entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça, consolidado na Súmula de número 431.⁷² Os precedentes da súmula são categóricos ao proibir o lançamento efetuado diretamente com base e nos valores constantes de pauta fiscal.

O uso de presunções como verdadeiras ficções é rechaçado, como ocorre nesses casos. Como diferenciado anteriormente, esses institutos, que guardam alguma semelhança como categorias da teoria geral do direito, têm funções diversas, sendo o uso de ficções proibido para fins de desconsideração do lançamento tributário como fraudulento ou desmerecedor de fé. O uso de ficções não corresponde à determinação da base de cálculo, e sim verdadeira definição desta, o que somente poderia ser feito por lei.

Apesar do entendimento sumulado, não raro existem julgados que se prologam em recursos até o Superior Tribunal de Justiça, onde a pauta fiscal é a única prova da alegada fraude ou falta de fé das informações prestadas pelo contribuinte a fundamentar a realização do arbitramento.

Isso representa mau uso de recursos públicos tanto do ente federado lançador da exação quanto do judiciário, além dos custos que implicam ao contribuinte, que nem sempre conta com quadro próprio para defesa em juízo, vindo, por vezes, a ser obrigado a efetuar o recolhimento efetuado segundo esse procedimento.

⁷² “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.”

Outro caso comum de uso improprio do arbitramento, se é que se pode enquadrar esses casos como verdadeiros arbitramentos, é o lançamento efetuado com base em mera existência de dados cadastrais.

Esse tipo incorreto de arbitramento parece ser mais comumente identificado em lançamentos de imposto sobre serviços efetuados por municípios. Nessas situações, ocorre que, uma vez existente dados de contribuintes que alguma vez fizeram cadastro como prestadores de serviços, são efetuados lançamentos por arbitramento, apesar do encerramento de suas atividades, seja de forma geral, seja naquele território. Apesar da inatividade, são esses contribuintes por vezes surpreendidos, em anos seguintes, com lançamentos que repetem valores devidos em anos anteriores, algumas vezes por vários exercícios continuamente. É um exemplo o julgado no Tribunal Paulista 0565019-33.2008.8.26.0577, em 2019, relatado pelo Desembargador João Alberto Pezarini.⁷³

O único argumento apresentado em tais casos é o de presunção de realização do fato imponible. Todavia, não se pode partir do fato conhecido “existência de dados cadastrais” para se presumir a realização de fatos geradores de tributação. O nexos, apesar de existente, não permite ir tão longe.

Não se pode presumir a realização de fatos geradores com a consequente realização de lançamento por arbitramento, e sem o devido processo legal, totalmente desvinculado de atividades que comprovem efetivamente a ocorrência de tais fatos.⁷⁴

Como visto anteriormente, a ocorrência do fato gerador não pode ser arbitrada, no máximo pode ser presumida, devendo dar ensejo ao procedimento de fiscalização, para produção probatória. Ao ser definitivamente presumida sua ocorrência, pode ser procedida a atividade de arbitramento, seja de forma direta ou indireta, e esta última apenas no caso de impossibilidade de constatação direta (FERRAGUT, 2008, p. 260).

Ademais, tampouco é razoável a alegação de que a falta de comunicação do encerramento das atividades é causa suficiente para o arbitramento. A ausência do cumprimento

⁷³ “REEXAME NECESSÁRIO. Ação anulatória c.c. repetição de indébito ISS e taxa de licença. Sentença procedente. Ausência de prova de efetiva prestação de serviço no período indicado nas CDAs da execução fiscal em apenso. **Impossibilidade de arbitramento da base de cálculo fundada em suposta “presunção” da prestação de serviço.** Existência, ademais, de documentos que indicam inoccurrence de atividade fiscalizatória. Recurso oficial não provido.” (grifos nossos) (TJ/SP - Remessa Necessária Civil: 0565019-33.2008.8.26.0577, 14ª Câmara de Direito Público, Rel: Des. João Alberto Pezarini, data do julgamento: 09/05/2019, data de publicação: 13/05/2019).

⁷⁴ “Ação anulatória de débito fiscal. ISS. Regime de estimativa. Empresa inativa. Não ocorrência do fato gerador do imposto. Impossibilidade de lançamento com base em estimativa. Recurso não provido” (TJSP 18ª Câmara de Direito Público. Apelação 937.492-5/0-00 Rel. Marcondes Machado, j. 17/09/2009).

dessa obrigação acessória pode ser passível de multa, assim como descumprimento em manter em ordens os livros fiscais. A ausência de recolhimento de tributos pelo contribuinte, ainda que abrupta, não pode igualmente levar à realização de alegados lançamentos por arbitramentos. O judiciário tem reconhecido e mantido a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, vedando, todavia o arbitramento.⁷⁵

Esses lançamentos são efetuados, não raras vezes, próximos à data de decadência do crédito tributário. Ou seja, a fim de resguardar seu direito de constituir o crédito, as fazendas efetuam lançamentos às cegas, objetivando não incorrer em perda do prazo decadencial.

Em que pese o uso de algum indício probatório estatístico, a existência de dados que comprovem a mera existência do contribuinte, bem como eventual exercício anterior de atividade, não implica automaticamente que continua existindo a prestação de serviço ou os valores devidos. Esses dados, e mesmo lançamentos anteriores regularmente efetuados, podem dar origem a uma série histórica para eventual arbitramento, caso seja configurada a realização, de fato, do exercício da atividade.

Não configura omissão do contribuinte a cessão do pagamento de tributo. Qualquer lançamento efetuado sem a comprovação da continuidade do exercício da atividade de prestação de serviço é total arbitrariedade do poder público e do agente fiscal. É prova da falta de cumprimento de seu dever fiscalizatório a falta de base probatória para comprovar o efetivo exercício de atividade ensejadora de tributação.

A realização do cadastro é, mais do que prova da prestação de serviço, requisito para exercício da atividade e cumprimento de obrigação acessória necessária para regularidade fiscal. Não é, de forma alguma, prova do efetivo exercício da atividade.⁷⁶

⁷⁵ “Apelação cível. Tributário. Embargos à execução fiscal. ISS. Fato gerador. Serviço prestado. Cadastro de contribuinte. Ausência de baixa. Irrelevância. A prestação do serviço integra a regra-matriz de incidência tributária do ISS. É o seu critério material. Sem o serviço, não há fato imponible, inexistente o fato gerador, não há tributação. Inexistindo prestação de serviço – fato não impugnado especificamente pelo sujeito ativo – não é admitida exigência do ISS. Se a lei municipal determina a comunicação imediata da cessação da atividade ao Município para fins de cadastro junto à Fazenda Municipal, deve ser arbitrada, então, uma multa concernente ao descumprimento deste dever, mas não a exigência do tributo sobre fato gerador inexistente. A ausência de alteração de cadastro junto à Secretaria da Fazenda Municipal não constitui fato gerador da obrigação tributária principal. Em não se tratando de hipótese de lançamento por homologação, é imperiosa a necessidade de procedimento administrativo nos moldes do art. 142 do CTN, com a devida notificação do sujeito passivo, para fins de constituição do crédito tributário. APELO PROVIDO. VOTO VENCIDO.” (TJRS. Apelação Cível nº 70051468718, Primeira Câmara Cível, Relator: Des. Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 29/05/2013).

⁷⁶ Como se nota do seguinte julgado: “O simples fato de existir inscrição no cadastro municipal, ou mesmo a demora do cancelamento da inscrição cadastral, como na hipótese dos autos, não gera, por si só, a obrigação de pagar o ISSQN, até porque, nos termos do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, há a necessidade de efetiva prestação de serviços constantes da lista anexa” (TJ/SP. Apelação nº 1008850-93.2016.8.26.0348. 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, Des. Roberto Martins de Souza. p. 20/04/2018).

Ademais, a falta de prévio processo administrativo vai contra a tranquila jurisprudência dos tribunais superiores, que demandam seja o arbitramento feito com procedimento administrativo com contraditório e ampla defesa.

Esse tipo de lançamento e arbitramento é catastrófico para o contribuinte que, face à presunção de legalidade e veracidade dos atos administrativo, se vê forçado a provar, em juízo, fato negativo, ou seja, que não efetuou prestação de serviço a ensejar fato imponible.

Deve o contribuinte constituir defesa técnica e comparecer perante a Administração, se em tempo para impugnação administrativa, para tentar desconstituir o lançamento ou, ainda em juízo, caso dentro do prazo, onde possa de alguma forma apresentar defesa à execução fiscal.

Caso perca o prazo de defesa, processualmente não possui mais meios para bloquear uma execução fiscal, podendo, no mais das vezes, ajuizar uma ação de anulação do lançamento e repetição de indébito fiscal, caso tenha realizado o pagamento. Ou seja, ele se vê envolto em uma situação jurídica que, apesar de fictícia, no sentido de desconexa com a realidade, lhe é imposta com força de ato do poder público, com todas suas características. E mais, a depender do montante envolvido, pode ser que a decisão de primeiro grau, mesmo que favorável, seja objeto de reexame necessário, o que novamente é prejudicial ao contribuinte que visa a restituir valores ou mesmo ver encerrada a questão em prol de sua segurança jurídica.

Parece razoável entender que a ausência de consequências jurídicas punitivas ou inibitórias de tal comportamento justifica a existência de tais lançamentos, seja ao ente estatal, seja ao servidor responsável pelo procedimento. A existência de benefícios que superam os riscos justifica que se proceda assim, mesmo que à margem da legalidade.

Ao que parece, tal proceder é agir contra o interesse público, transformando o cidadão contribuinte em vítima da arbitrariedade estatal, com todas as consequências que isso acarreta. A ausência de quadro de fiscais tampouco é uma escusa válida para a falta de devida fiscalização e realização de tais lançamentos de forma indevida.

No plano prático, o proceder do contribuinte que não realiza o cadastro fiscal e exerce atividade sem recolher tributo algum implica em mitigação ou inexistência do risco de lançamentos indevidos ao fim do exercício da atividade. Ou seja, só existem prejuízos ao se considerar o efeito indutivo desse comportamento administrativo.

Outro exemplo prático é o encontrado no acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que afastou a aplicação do Decreto Estadual do Estado de São Paulo n. 46.655/2002, com a redação dada pelo Decreto Estadual n. 55.002/2009, que, a pretexto de regulamentar a Lei Estadual n. 10.705 de 2000, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), passou a definir o que seria

o conceito de valor venal, buscando afastar o uso do valor do Imposto Territorial Rural (ITR) como base de cálculo.

Nesse caso, sob o argumento de que a lei não informava o que é o valor venal de forma pormenorizada, inova o decreto, o que é vedado pelo princípio da legalidade e passível de controle judicial, portanto, configurava majoração do tributo à margem da lei.⁷⁷

Essa extrapolação em decreto é exemplo apontado anteriormente onde não há espaço para a discricionariedade administrativa. Não se trata, logo, de conceito indeterminado, mas de termo técnico que configura a base de cálculo do tributo, cuja interpretação realizada por meio de decreto pode ter o efeito de alterá-la, configurando ilegalidade e uso incorreto da praticabilidade e do poder regulamentar. Em virtude disso, não é apuração da base de cálculo, mas verdadeira definição desta.

Além disso, tampouco aceitou o Tribunal Paulista que o decreto pudesse dar interpretação ao que é valor venal para fins de ITCMD ao exigir, no caso de imóveis urbanos, que se utilize a mesma base de cálculo de outro tributo, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *inter vivos* (ITBI).

Foi afastada tal “interpretação” com base nos mesmos fundamentos, qual seja, o princípio da legalidade estrita, que exige lei formal e material para estipular o valor venal do ITCMD. Ao igualar a base de cálculo do ITBI à do ITCMD, a previsão do Decreto n. 46.655/2002 ultrapassou as disposições dos artigos 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988, e do art. 38 do Código Tributário Nacional, bem como do art. 9º da Lei Estadual de São Paulo n. 10.705/2000. Não se trata de verdadeira interpretação, e sim de inovação jurídica vedada pelo ordenamento.

É possível encontrar também casos (já analisados pelo judiciário) em que o próprio legislador procura delegar ao Executivo a fixação da base de cálculo por meio de cadastro

⁷⁷ “[...] certa é a impossibilidade de majoração de tributo à míngua de edição lei, em sentido material e formal Entendimento consentâneo à previsão do artigo 97, *caput*, inciso II, e § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), e 150, *caput* e inciso I, da Constituição Federal. Impossibilidade, por consequência, de Decreto Estadual alterar a base de cálculo de tributo, majorando-o. Adoção, nos termos do artigo 13, *caput* e inciso II, da Lei Estadual nº 10705/00, do valor afeito ao ITR – Precedentes desta Corte de Justiça Sentença modificada Recurso voluntário provido.” (TJ/SP – AP n. 1014756-50.2016.8.26.0482, Rel. Marcos Pimentel Tamassia, j. 23/11/2017).

Também: “Ementa: MANDADO DE SEGURANÇA – Base de cálculo de ITCMD relativo à imóvel rural – Adoção do valor declarado no ITR – Possibilidade – Artigo 16, parágrafo único, do Decreto nº 46.665/02, com redação dada pelo Decreto nº 55.002/09, que viola o princípio da legalidade tributária – Precedentes – Reexame necessário e recurso de apelação não providos.” (TJ/SP – AP n. 1034331-82.2018.8.26.0576, Rel.: Luís Francisco Aguilar Cortez. Data de publicação: 07/06/2019).

Na mesma direção: AP nº 1000968-76.2016.8.26.0220, rel. Des. Danilo Panizza, j. 07/11/2017, AP 1003417-37.2017.8.26.0037, rel. Des. Rubens Rihl, j. 18/10/2017 e AP nº 1008093-23.2016.8.26.0438, rel. Des. Vicente de Abreu Amadei, j. 19/09/2017.

(tabela). Essa sistemática que delega a fixação prévia ao Poder Executivo de uma base de cálculo diversa da fixada constitucionalmente afronta o princípio da legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, e no art. 97, I e § 1º do CTN, além de patentemente configurar hipótese de confisco, vez que procura tributar de forma ilegal o contribuinte, certamente com valores superiores ao da base de cálculo real.

Exemplo disso foi a Lei do Município de São Paulo n. 14.256/2006, que acrescentou os arts. 7º-A e 7º-B à Lei Municipal n. 11.154/1991, que trata do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *inter vivos*:

Art. 7º- A. A Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo.

Parágrafo único. A Secretaria Municipal de Finanças deverá estabelecer a forma de publicação dos valores venais a que se refere o “caput” deste artigo.

Art. 7º-B. Caso não concorde com a base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal de Finanças, nos termos de regulamentação própria, o contribuinte poderá requerer avaliação especial do imóvel, apresentando os dados da transação e os fundamentos do pedido, na forma prevista em portaria da Secretaria Municipal de Finanças, que poderá, inclusive, viabilizar a formulação do pedido por meio eletrônico.

Ainda que abrindo possibilidade de discordância do contribuinte, o que demandaria processo administrativo, passa a inverter a lógica do CTN ao pré-fixar o valor da operação, criando verdadeira presunção.

Para que fosse utilizada a base de cálculo do tributo realmente devido, com base no valor da operação efetivamente ocorrida, deveria ser instaurando processo de avaliação especial. Trata-se, portanto, de inconstitucionalidade tal permissão legislativa.⁷⁸

⁷⁸ E assim foi reconhecido pelo Tribunal Paulista: “Previsão contida no aludido artigo 7º que, nessa linha, não representa afronta ao princípio da legalidade, haja vista que, como regra, a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, tendo em consideração as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelhará o ‘real valor de mercado do imóvel. ‘Valor venal de referência’, todavia, que **deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda**, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI. Impossibilidade, outrossim, de se impor ao sujeito passivo do imposto, desde logo, a adoção da tabela realizada pelo Município. Imposto municipal em causa que está sujeito ao lançamento por homologação, cabendo ao próprio contribuinte antecipar o recolhimento. **Arbitramento administrativo que é providência excepcional, da qual o Município somente pode lançar mão na hipótese de ser constatada a incorreção ou falsidade na documentação comprobatória do negócio jurídico tributável.** Providência que, de toda sorte, depende sempre da prévia instauração do pertinente procedimento administrativo, na forma do artigo 148 do Código Tributário Nacional, sob pena de restar caracterizado o lançamento de ofício da exação, ao qual o ITBI não se submete.” (grifos nossos) (Incidente de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000 Relator Desembargador Paulo Dimas Mascaretti - São Paulo - Órgão Especial Julg. 25/03/2015).

É possível criar e utilizar cadastro de referência, a exemplo das pautas fiscais do ICMS, não há ilegalidade quanto a isso. Porém, não para fins de fixação da base de cálculo do tributo de forma direta e objetiva. Seu uso é permitido apenas para referência, que pode servir para instruir futuro procedimento de arbitramento, dentro das hipóteses legais, caso excepcional, vez que devem ser preenchidos os requisitos para o arbitramento.

6.7 Limites à atividade de arbitramento

Os limites à atividade de arbitramento se encontram, antes de tudo, no patamar constitucional, onde é encontrada a definição de seu espaço de atuação e fundamento. Ao realizar a atividade de arbitramento da base de cálculo, se forem violados princípios constitucionais – como legalidade, segurança, capacidade contributiva –, padecerá o ato de lançamento de vício grave, muito mais reprovável do que desobediência de regras, mesmo que constitucionais.

Atos inconstitucionais ou ilegais devem ser anulados. É dever da própria Administração anular tais atos de ofício ou quando provocada pelo contribuinte. Atos viciados também podem ser declarados nulos pelo judiciário.

Alberto Xavier (1977, p. 37) apresenta interessantes considerações sobre a reserva absoluta de lei, apontando impropriedades da doutrina ao tratar esse instituto como princípio da estrita legalidade. Para o autor, a reserva de lei formal exige uma *lex scripta* e a reserva absoluta de lei do direito tributário implica também em *lex stricta*, mas que contenha todos os elementos de decisão a serem levados em conta no caso concreto.

Essa reserva absoluta de lei, ensina Alberto Xavier (1977, p. 38-39), afeta os três poderes, esvaziando qualquer subjetivismo em decisões judiciais e por parte da Administração Tributária. Nas palavras do autor:

A regra constitucional de reserva absoluta representa, pois, um duplo ditame: ao legislador e ao órgão de aplicação do direito. Ao primeiro, enquanto o obriga – sob pena de inconstitucionalidade – a formular os comandos legislativos em matéria tributária em termos de rigorosa reserva absoluta. Ao segundo, por excluir o subjetivismo na aplicação da lei, a criação judicial ou administrativa do Direito Tributário, o que envolve, de um lado, a **proibição da analogia** e, de outro, a **proibição da discricionariedade**. (XAVIER, 1978, p. 38-39).

Roque Antonio Carrazza (2017, p. 489) é também defensor da tipicidade fechada (ou da determinação), decorrente do princípio da proteção da confiança, este, por sua vez, corolário do princípio da segurança jurídica.

Além disso, é o autor explícito ao afastar a possibilidade de existência de discricionariedade no exercício da atividade de lançamento, uma vez que deve ser realizado conforme a lei, sendo ato plenamente vinculado à lei: “queremos com essa frase significar que o lançamento tributário há de se realizar sem qualquer dose de subjetivismo; ou, noutros termos, sem a discricionariedade aceitável em outros setores da Administração Pública” (CARRAZZA, 2017, p. 492).

Fundamentando ainda mais esse argumento, lembra Roque Carrazza (2017, p. 495) que a segurança jurídica demanda que não se aplique interpretação extensiva ou análoga à lei tributária, em prol da garantia dos direitos do contribuinte, não podendo nunca haver ampliação da base de cálculo. Mesmo as lacunas, quer involuntárias ou mesmo intencionais, não podem levar ao alargamento da base tributária em processo de integração.

O lançamento é ato de aplicação do direito e envolve interpretação da lei, caracterização do fato previsto na norma e ulterior subsunção no tipo legal (XAVIER, 2005, p. 131). Como procedimento, tem a finalidade de investigar os fatos tributários, com vistas à produção probatória e à correta caracterização.

Essa investigação deve ser conduzida sob o princípio da legalidade, principalmente tendo o princípio da verdade material como seu limite. Tratando-se de procedimento administrativo, pela própria natureza deste, só pode a Administração fazer o que a lei lhe permite.

A legalidade objetiva é a aplicação do princípio da legalidade ao procedimento e processo tributário. Deve governar, sob pena de invalidade, todo o procedimento administrativo-fiscal. O Estado, na execução da autotutela vinculada, tendo a prerrogativa de promover as providências necessárias para efetuar o lançamento, deve atuar em completa conformidade à norma jurídica que disciplina sua atuação (MARINS, 2016, p. 168).

Nesse sentido, enfatiza James Marins (2016, p. 168) que “nenhum ato administrativo-fiscal, seja de formalização seja julgamento, pode ser discricionário”, pois as atividades de fiscalização, lançamento e julgamento são plenamente vinculadas.

O modo de proceder da Administração em suas tarefas de fiscalização, apuração e cobrança rege-se pelo princípio da vinculação. É garantia adicional ao princípio da legalidade, previsto nos arts. 3º e 142 do CTN, exigindo a prévia e a objetiva tipificação legal do

comportamento da Administração, inexistindo apreciação subjetiva para o agente. O princípio, por sua densificação, acaba ganhando contornos de verdadeira regra (MARINS, 2016, p. 169).

A Administração deve fiscalizar, apurar e lançar com base na verdade material. A verdade material exige a busca pela aproximação entre a verdade factual e sua representação formal, relacionando a materialidade do evento econômico com sua formalização através do lançamento (MARINS, 2016, p. 170). É, então, princípio de observância indeclinável, que governa o procedimento e o processo administrativo. Opõe-se à verdade formal, típica do direito processual civil, onde se prioriza a formalidade probatória, criando-se várias restrições ao andamento processual. Para isso são concedidos vários poderes à Administração para investigação.

O princípio da verdade material ou da realidade, ensina Regina Helena Costa (2012a, p. 134), afasta o emprego de presunções e ficções, impondo a busca de configuração da situação fática efetivamente acontecida.

As faculdades investigatórias da Administração tributária, afirma James Marins (2016, p. 170), “devem ser empregadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento do processo administrativo”. Tanto o dever de investigação da Administração quanto o dever de colaboração do administrado têm por finalidade a aproximação da realidade dos acontecimentos durante a atividade formalizadora.

Os poderes administrativos como diligências, fiscalização *in loco*, alto nível de controle das obrigações acessórias e acesso a dados do contribuinte são instrumentos que permitem que se persiga essa verdade. Correspondem ao direito de exigir o cumprimento de tais obrigações e ao uso dessas informações quando se fizer necessário.

A autoridade Administrativa pode e deve promover todas as diligências investigatórias que considerar necessárias (MARINS, 2016, p. 171), porém, não mais do que isso. A atividade investigatória tem seus limites. Vale lembrar o posicionamento do STF constante da Súmula 439, que reza que “estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”. Portanto, em suas diligências, deve proceder a Administração respeitando os limites do poder investigatório.

A adoção de presunções, ficções, pautas, substituições e o próprio arbitramento são figuras que conspiram contra a verdade material (MARINS, 2016, p. 171). Apesar de importantes e úteis, quando utilizadas de modo desnecessário podem chegar a nem mesmo preencher a verdade formal, se contrariarem informações já fornecidas anteriormente ao Fisco em cumprimento a obrigação acessória.

O dever de investigação tem previsão constitucional no art. 145, § 1º, da Constituição de 1988. A atividade de lançamento, que compreende a fiscalização quando necessário, é obrigatória sob pena de responsabilidade funcional, conforme art. 142, parágrafo único, do CTN.

A atividade de arbitramento não deve se utilizar de artifícios que alterem a base de cálculo descrita no conseqüente da norma. Isso significa que, a pretexto de arbitrar o montante devido, não pode, por via reflexa, alterar o conteúdo normativo, confundido determinação da base de cálculo com sua definição. Não pode, por exemplo, a fim de arbitrar lucro, utilizar artifícios que levem a considerar a incidência sobre o faturamento. Grandezas diversas podem ser usadas como ponto de partida, mas não de chegada.

Não se pode olvidar também que, como ensina Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 420), é imprescindível a análise da hipótese de incidência e da base de cálculo para se avaliar a estrutura da figura tributária:

[...] a tipologia tributária é obtida pela análise do binômio ‘hipótese de incidência e base de cálculo’. Esse princípio de dualidade compositiva figura na Carta Magna, consistindo, pois, em diretriz constitucional, firmada no momento em que o legislador realizava o delicado trabalho de montar a rígida discriminação de competências tributárias, preocupado em preservar os princípios da Federação e da autonomia dos Município.

Mesmo estando no conseqüente da norma, entende Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 421) que a grandeza de sua importância não pode ser ignorada, atribuindo tripla função à base de cálculo: a) função mensuradora, que lhe imprime medir as proporções reais dos fatos; b) função objetiva, compondo a específica determinação do débito; e c) função comparativa, por confirmar o elemento material do antecedente normativo.

Assim, não se pode permitir que, por via reflexa, o arbitramento leve por base de cálculo outra espécie tributária, sob pena de desconfiguração da exação e desrespeito à rígida repartição de competência tributária. Representa ele um limite absoluto à figura do arbitramento.

O princípio da razoabilidade é, certamente, outro, senão o maior, limitador da atividade de arbitramento da base de cálculo. Héctor Villegas (2001, p. 351) o menciona ao tratar do arbitramento da base de cálculo no direito argentino:

Es decir que la determinación se practica sobre la base de indicios o presunciones discreta y razonablemente aplicados. Por ejemplo: capital invertido, monto de compras y ventas, existencia de mercaderías,

rendimientos normales de negocios similares, gastos generales, salarios pagados, alquileres, nivel de vida del contribuyente, fluctuaciones patrimoniales, utilidades obtenidas en otros periodos fiscales, etc. Puede el órgano fiscal, también, aplicar pro-medios y coeficientes generales basados en explotaciones de un mismo género (art. 25, párrafo 2º).

Defende Alberto Xavier (2005, p. 134-136) que há uma liberdade na apreciação de provas e na admissibilidade de todos os meios probatórios. Ensina, ainda, que a doutrina alemã tem contestado a necessidade de formação de juízo de certeza, admitindo que bastaria a credibilidade ou a verossimilhança, referindo-se, assim, a uma verdade material aproximada.

Na esteira das lições de Victor Uckmar (1976, p. 33), como visto anteriormente, no exercício do poder regulamentar não pode o executivo alterar critérios que devem ser exclusivamente definidos pelo legislador, como base de cálculo, e pode o judiciário negar aplicação desses regulamentos que violem normas primárias.

Além disso, arbitramento não se confunde com arbítrio. A proibição do arbítrio é verdadeiro postulado de justiça,⁷⁹ sendo vedado pelo direito, mormente nos ramos onde impera a legalidade estrita, como o direito tributário e o direito penal.

O arbitramento é técnica e, como tal, deve ser aplicado conforme os postulados científicos que regram sua determinação, tanto pela ciência econômica, contábil, financeira, matemático-estatística quanto aqueles decorrentes da experiência prática devidamente convertidas em normas impessoais e gerais pelas autoridades com competência para tal. Portanto, um dos limites ao arbitramento é que ele não pode ser convertido em arbítrio.

Esses limites devem pautar a conduta do legislador e da Administração Tributária, bem como direcionar o judiciário no controle dessa atividade, compondo um conjunto de elementos que pode ser alegado em juízo na defesa do sujeito passivo, assunto tratado em profundidade mais adiante.

⁷⁹ “Apesar de todas as divergências no pormenor, creio que deve reconhecer-se um tal consenso: o respeito e a proteção da vida humana e da dignidade do homem, a proteção da vida humana e da dignidade do homem, a proibição da degradação do homem num objeto, o direito ao livre desenvolvimento da personalidade, a exigência da igualdade de tratamento e a **proibição do arbítrio são postulados da justiça, de evidência imediata.**” (BACHOF, 2008, p. 2, grifos nossos).

6.8 Defesas do sujeito passivo

Por suposto que nos casos de arbitramento deva-se dar, ainda com mais razão, direito de defesa ao contribuinte, lado mais fraco da relação jurídico-tributária, que se vê frente à presunção de legitimidade e veracidade dos atos jurídicos, dentre os quais o de lançamento.

A Fazenda Pública, como ensina Leonardo Carneiro da Cunha (2017, p. 100), é litigante habitual, atuando em causas repetitivas, e normalmente conta com corpo jurídico especializado em matéria fiscal. Esse fato retrata a estrutural diferença a justificar a fragilidade do contribuinte frente ao ente fazendário na grande maioria dos casos.

É atributo dos atos administrativos em geral a presunção de legitimidade. Esse atributo é também gozado pelo ato do lançamento, apesar de essa presunção ser apenas relativa ou *juris tantum*. Assim sendo, por mais absurdo que seja o conteúdo do ato, este se supõe legítimo. Essa presunção constitui um importante ponto de defesa a ser discutido pelo contribuinte.

Não se pode olvidar que o título executivo tributário pode ser constituído de forma unilateral. Tanto o lançamento quando a inscrição em dívida ativa, de onde se extrai a certidão de dívida ativa (CDA), podem ser efetuados sem a participação do contribuinte, que é somente notificado da existência do lançamento, sendo espécie *sui generis* de título executivo extrajudicial, prescindindo da participação do contribuinte.

Assim, no caso de arbitramento, existem ainda mais embaraços para a defesa do contribuinte, que, apesar de protegido por um arsenal de princípios constitucionais, passa a pelear contra a força impositiva da lei. Esta, mesmo abstrata, é muito mais concreta que princípios constitucionais.

Alberto Xavier (2005, p. 138) chama a atenção para o fato de a providência instrutória estar submetida à ampla defesa e ao contraditório, podendo o contribuinte questionar tanto administrativa quanto judicialmente o arbitramento feito. Conforme art. 148 do CTN, pode haver questionamento em ambas as esferas.⁸⁰

⁸⁰ Os tribunais reconhecem que o efetivo contraditório é essencial para limitar a discricionariedade do Fisco: “TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO DE DÉBITO FISCAL. [...] ARBITRAMENTO. CRITÉRIO INIDÔNEO. [...] 5. A norma do art. 148 do CTN tem o escopo de aproximar os valores arbitrados o máximo possível da verdadeira base de cálculo do tributo, na medida em que o direito ao contraditório limita a discricionariedade da autoridade fiscal.” (TRF4, Reexame Necessário, 2007.71.10.002059-7, Segunda Turma, Relator: Des. Marcos Roberto Araujo dos Santos, D.E. 23/02/2011).

Frente a um lançamento efetuado ocorre, a princípio, uma transferência ao contribuinte de um dever de afastar essa presunção de legalidade, decorrente da natureza do ato administrativo do lançamento. Todavia, essa produção probatória nem sempre é possível.

Os tribunais exigem que se faça quando possível, ainda que minimamente, prova em sentido contrário, a afastar a presunção de legitimidade dos atos administrativos, mormente quanto apresentadas provas que embasam o procedimento administrativo de arbitramento. Esse dever do contribuinte é apontado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.⁸¹

Não pode ser exigida do contribuinte, contudo, a chamada prova negativa, também conhecida como “prova diabólica”. Prova diabólica é aquela cuja produção é impossível ou extremamente difícil. Em tais casos, o juiz pode afastar a presunção de legalidade e demandar que a própria Administração venha a provar o alegado em juízo. Esse fato é fartamente constatado na jurisprudência, quando execuções fiscais são efetuadas com base em provas nas quais é simplesmente impossível a produção de elementos ou mesmo quando são eles de difícil produção.⁸²

No processo civil, via de regra, cabe ao autor provar o que alega. Todavia, frente à regra da presunção de legalidade e veracidade dos atos administrativos, a carga probatória para anular um ato administrativo recai sobre o contribuinte. Como ensina Humberto Theodoro Junior (2015), para que a quebra do sistema estático do ônus da prova seja possível, sua ocorrência deve ser fundamentada. O Novo Código de Processo Civil de 2015 estatui a redistribuição dinâmica do ônus probatório, conforme requisitos legais do art. 373, § 1º, do referido diploma legal:

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do *caput* ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde

⁸¹ “A presunção de legitimidade refere-se aos atos administrativos, não às omissões verificadas e ilegalidades imputadas ao ente público, tal como é o do atendimento a exigência fiscal. De acordo com as provas dos autos, não foi a Autora capaz de afastar a presunção de veracidade dos fatos afirmados pela Administração. O lançamento por arbitramento é feito no caso de recusa do contribuinte no fornecimento de documentos necessários à fiscalização. Cabe salientar que o art. 148 do CTN não veda possibilidade de prova em contrário no momento posterior ao lançamento, fazer prova no sentido de inexistência ou menor extensão de obrigação tributária, a fim de desconstituí-lo, o que em momento algum foi feito nos presentes autos.” (STF. Recurso Extraordinário com Agravo n. 999.974. Rel: Min. Gilmar Mendes. p. 04/04/2017).

⁸² “IPVA. Lançamento em face de contribuinte, que alega nunca ter sido o proprietário do veículo. Fato negativo. Prova diabólica, impossível de ser produzida pelo autor. Encargo transferido à parte contrária, que deveria manter em seu poder dados cadastrais completos sobre a propriedade da motocicleta, segundo a teoria da distribuição dinâmica do ônus. Recurso improvido.” (TJSP, 2ª Câmara de Direito Público, rel. Des. Alves Bevilacqua. Apelação 353504332009826000 SP, julgada em 31/01/2012, publicado em 01/02/2012).

que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

Lembra Susy Hoffmann (1999, p. 243-234) que o agente da Administração deve indicar as provas que fundamentam o fato enunciado. A presunção de legitimidade não implica que o conteúdo do lançamento é válido independentemente de provas.

Fortalecendo esse argumento, nesse contexto, deve-se também aplicar a igualdade material, vez que, na relação entre contribuinte e Poder Público, aquele é parte vulnerável em relação a este, cabendo à Fazenda demonstrar a fidedignidade de seus registros que embasaram eventual lançamento, devendo apresentar os documentos ou qualquer outra espécie de prova da qual tenha se valido a fundamentar o ato administrativo. Assim, pode-se ter verdadeira a arguição fática do contribuinte da ausência de prática de ato ensejador da tributação, quando impossível prova em sentido contrário.

Não obstante esse caso, o Poder Público tem a responsabilidade de verificar a veracidade dos dados usados na atividade tributante, inclusive aqueles obtidos de contribuintes, o qual muitas vezes utiliza no cruzamento de dados. Eventuais erros ou mesmo fraudes causadas por terceiros no fornecimento de dados devem ser considerados “fortuito interno”, estando compreendidos no âmbito de responsabilidade da Administração Tributária no desempenho da atividade de cobrança e arrecadação de tributos.

Esses dados obtidos como resultado de cruzamentos devem dar início ao procedimento de investigação, e não de determinação imediata de multa e arbitramento. Por certo que devem ser evitados erros e inconsistências, minimizando as chances de autuações indevidas, todavia, uma vez que elas ocorrem, gerando falsos indícios, deve a Administração atuar levando em conta essa possibilidade.

O contribuinte pode também, como visto, apresentar sua defesa unicamente em juízo, não sendo obrigado a participar do procedimento administrativo. Desse modo, o executivo pode prosseguir com o arbitramento e o lançamento, para que não ocorra preclusão do direito de lançar.

O princípio do acesso à justiça impede que se alegue preclusão do direito de defesa por não oferecimento de impugnação administrativa ou eventual recurso administrativo, não existindo, no direito pátrio, a coisa julgada administrativa que impeça revisão judicial tendo por base tal argumento.

Para aperfeiçoar o controle judicial, aponta também a doutrina a existência do princípio do devido processo legal substancial, que permite ao Judiciário examinar, além dos

estritos requisitos legais, a razoabilidade das decisões do administrador (DI PIETRO, 2016, p. 42).

Esse controle é efetuado principalmente no espaço de discricionariedade administrativa, não permitindo, contudo, ao judiciário, substituir a decisão do Administrador, mas, utilizando-se da razoabilidade, aferir se ocorreram excessos e desvios, devendo proceder à respectiva anulação.

Em juízo é possível valer-se do princípio da razoabilidade, podendo questionar os critérios adotados pela Fazenda quanto ao arbitramento. Em utilizando grandezas grosseiras que não sejam idôneas a perseguir a verdade real, o princípio da razoabilidade pode ser alegado e deve ser acolhido pelo judiciário. Esse entendimento é esposado na didática decisão, confirmada posteriormente pelo Tribunal Federal Regional da Quarta Região, onde a base arbitrada ultrapassava, em muito, o máximo permitido pela legislação como receita para determinado tipo empresarial.⁸³

Como consta no mencionado caso, foi considerado totalmente absurdo o arbitramento feito, chegando a valor que ultrapassa, em muito, o que uma microempresa pode auferir como faturamento. O Fisco simplesmente utilizou como base receitas operacionais brutas de empresas por ela auditadas no referido ano (2001), acrescentando montante de 30%, sem levar em conta o porte das empresas. Tanto a razoabilidade quando a idoneidade do método são apontadas pelo judiciário como causas da anulação.⁸⁴

A idoneidade do método, no caso de incidência indireta, é de grande relevância, sendo dever da autoridade administrativa fundamentar sua decisão, descrevendo os elementos de conexão utilizados para efetuar tal arbitramento. Ainda que tenha certo espaço de discricionariedade deve o agente público, ao praticar determinado ato administrativo,

⁸³ “A parte autora defende que o lançamento de ofício é fruto de um erro evidente, pois usa como base de cálculo valores os quais em muito ultrapassam o faturamento mensal da empresa, em especial da receita bruta operacional, decorrente da prestação de serviços de telecomunicações de acordo com a lei. Aduz ter utilizado a ANATEL o valor de R\$ 1.229.660,43 como base de cálculo da contribuição. Sendo micro-empresa, o seu faturamento anual não poderia ultrapassar R\$ 433.755,14. [...]” (TRF4, 1ª Vara Federal de Pelotas. Juiz Federal: Cláudio Gonsales Valério, j. 12/09/2008, p. 16/09/2008).

⁸⁴ “O fisco, quando o faz, deve buscar sempre se aproximar da realidade econômica da matéria tributável, valendo-se dos meios de pesquisa ao seu alcance, observando-se os **critérios da razoabilidade, da proporcionalidade e da realidade** do que costumeiramente ocorre. [...] Tal critério de apuração não é razoável, já que não distingue as empresas, conforme a sua presumível receita obtida, tendo a ANATEL feito um apanhado geral sem considerar, pelo menos, as possíveis faixas de faturamentos existentes. **O critério eleito pela ANATEL não se mostrou idôneo** sequer para uma aproximação grosseira da realidade econômica da matéria tributável, conforme recomenda a Jurisprudência. Em razão disso, impõe-se a anulação da apuração das diferenças.” (TRF4, 2007.71.10.002059-7/RS 1ª Vara Federal de Pelotas. Juiz Federal: Cláudio Gonsales Valério, j. 12/09/2008, p. 16/09/2008) (grifos nossos).

fundamentar suas decisões. A ausência de fundamentação que permita um posterior controle pode dar causa à nulidade do ato, confundindo discricionariedade como arbitrariedade.

Todos os atos e decisões que fazem parte do *iter* do procedimento fiscal estão submetidos ao princípio da fundamentação, ligado diretamente ao elemento da motivação do ato administrativo. Devem ser fundamentados, de forma expressa, quanto aos seus aspectos legais e fáticos. Na Lei n. 9.784/1999, o art. 2º, inciso VII, torna obrigatória a “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”. Fundamentar, ensina James Marins (2016, p. 177), “significa declarar expressamente a norma legal e o acontecimento fático que autoriza a prática do ato ou a prolação da decisão”.

Frise-se ser necessário não somente fundamentar a necessidade do procedimento de arbitramento, enquadrando-o nas hipóteses legais, como também o método utilizado em seu cálculo, referências, presunções etc. Ou seja, deve ser explícita e fundamentada a necessidade de arbitramento, bem como o procedimento levado a cabo na sua aplicação.

Em um interessante julgado do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, apesar de identificada e devidamente fundamentada a hipótese autorizadora do arbitramento, foi o voto do relator pela anulação na sua integralidade do lançamento e por respectiva multa em razão de o agente fiscal não informar os critérios manejados para quantificar o valor das operações utilizadas no procedimento de arbitramento. Isso significa que, apesar de devido o arbitramento, com a respectiva fundamentação idônea para sua aplicação dentro das hipóteses legais, o fato de o agente deixar de informar os critérios que utilizou para seu cálculo leva à inadequação do procedimento. A ausência de parâmetros confiáveis e explícitos contamina a lisura do ato, fato reconhecido pela própria Administração nesse caso concreto.⁸⁵

Sustenta também James Marins (2016, p. 219) que o judiciário pode ser acionado em casos concretos, onde, ainda em atividade fiscalizatória, o Poder Público desrespeite direitos individuais. Essa medida é excepcional e somente pode ocorrer quando o Fisco tolha o indivíduo em sua esfera jurídica concretamente protegida. Todavia, deve-se lembrar, essa etapa

⁸⁵ Estado de São Paulo. Tribunal de Impostos e Taxas. Processo n. DRT – CII – 10267/97. Recurso Ordinário. 5ª Câmara Suplementar. Rel. Antônio Augusto Silva Pereira de Carvalho. p. 16/05/2002. Importante a nota de que o relator, em voto complementar, reviu seu voto pela anulação, frente à ausência de impugnação específica pelo contribuinte relativa ao critério utilizado no arbitramento, esclarecendo ele que, assim sendo, não restou configurado cerceamento de defesa. Todavia, o fundamento apresentado da necessidade de esclarecimento quanto ao critério do cálculo é reiterado pelo relator no voto complementar, afastando sua aplicação apenas em razão da ausência de impugnação específica pelo contribuinte nesse sentido: “Reconheço, outrossim, que a Contribuinte jamais alegou que dificultada sua defesa em virtude do que venho a narrar. Caso tivesse apontado semelhante dificuldade, eu não vacilaria em reconhecer a existência de cerceamento de defesa, sendo certo que, no caso concreto, entendo que ausentes os requisitos para reconhecê-la de ofício”.

faz parte de procedimento que visa a futuro e eventual ato de lançamento, não havendo ainda pretensão em concreto do Fisco. Não é, então, processo administrativo propriamente dito. O procedimento, a princípio, é inquisitório, como visto anteriormente, e interessa ao Fisco, tendo finalidade instrutória.

A legislação portuguesa traz interessante dispositivo que trata especificamente do ônus da prova, no caso de uso de presunções no procedimento administrativo. Reza o art. 74, item 3, da Lei Geral Tributária portuguesa,⁸⁶ que, no caso da utilização de métodos indiretos, cabe à Administração tributária a prova da verificação dos pressupostos de sua aplicação, e atribui ao sujeito passivo a prova do excesso nessa quantificação. Ou seja, o Estado, ao apresentar meios indiciais, deve demonstrar a pertinência de seus pressupostos que, uma vez configurada, transfere ao contribuinte o ônus de alegar e provar os eventuais exageros deles decorrentes.

Em tais casos, não é a fundamentação da necessidade do arbitramento em si, mas a ausência de definições claras de seu procedimento que acaba por criar um vácuo de segurança jurídica, ampliando por demais no plano infralegal o poder discricionário da Administração Tributária.

Outro limite processual é a substituição da CDA, que não pode ser feita no bojo do processo de execução. Havendo vícios ou não sendo aplicado o método correto na apuração da base de cálculo, eventual substituição de seu método de apuração não pode ser feita durante o processo de execução, o que implicaria em realização de novo lançamento. Deve ser considerado nulo o lançamento, e um novo deve ser efetuado, caso não tenha ocorrido a decadência.⁸⁷

Como regra geral de defesa do contribuinte, importante a lição de Roque Carrazza (2017, p. 587), que alerta que não vige, no direito brasileiro, o princípio do *in dubio pro fisco*,

⁸⁶ “Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ônus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova do excesso na respectiva quantificação.” (PORTUGAL, 1998).

⁸⁷ “EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. IMPOSSIBILIDADE. HONORÁRIOS. PROVEITO ECONÔMICO. 1. A substituição da CDA para nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios implica a realização de novo lançamento, oportunizando-se ao contribuinte o oferecimento de impugnação pela via administrativa. Que não se diga, outrossim, que a impossibilidade de substituição da CDA em casos como o que ora se analisa viola o disposto no artigo 2º, § 8º, da LEF. Com efeito, tal dispositivo tem a pretensão de viabilizar a substituição da CDA quando verificada a ocorrência de equívocos materiais ou pequenas inexactidões, ainda assim, devolvendo-se o prazo para o oferecimento de embargos à execução fiscal pelo contribuinte. Situação diversa é aquela na qual se pretende modificar inteiramente a apuração do tributo devido mediante a utilização de nova base de cálculo e critérios distintos – situação que se apresenta na espécie –, hipótese na qual, consoante já referido, não há como se admitir a mera substituição do instrumento de cobrança [...]. (TRF4 5000765-11.2013.4.04.7200, Primeira Turma, Relator: Roger Raupp Rios, juntado aos autos em 15/05/2019).

não podendo a Fazenda Pública, no cumprimento de sua missão de aplicação da lei tributária de ofício, atropelar direitos dos contribuintes. Nem mesmo a supremacia do interesse público pode servir de fundamento para ilegítima exigência fiscal (CARRAZZA, 2017, p. 598). O Fisco deve apresentar provas nas quais fundamente a necessidade de arbitramento, bem como seu procedimento, além de comprovar que este se deu com respeito aos direitos do contribuinte.

O judiciário já tem enfrentado questões práticas relacionadas ao tema, tendo se valido do princípio da razoabilidade, ainda que com outros nomes, como idoneidade, para, no caso concreto, aferir os verdadeiros limites da discricionariedade, permitindo a defesa do executado. Na ausência de uma legislação mais detalhada sobre procedimento tributário, essas definições acabam por conferir um grau de concretude aos princípios constitucionais.

6.9 Planejamento tributário e arbitramento

Inicialmente, o princípio da legalidade estrita veda ao Estado poder tributar comportamentos não previstos em lei em sentido formal. Tributar fora das hipóteses previstas em lei configura verdadeiro confisco, prática vedada pela Constituição.

Como ensina Luís Eduardo Schoueri, diante da certeza de que apenas nas situações previstas expressamente pelo legislador está o contribuinte sujeito a tributação, surge de imediato o direito de o contribuinte organizar suas atividades buscando afastar a tributação, ainda que por meio de estruturas complexas ou até injustificáveis de um ponto de vista meramente empresarial (SCHOUERI, 2010, p. 15). Empresas e pessoas físicas começaram a planejar meios alternativos de conduzir suas atividades. Esse planejamento fiscal voltado à atividade fiscal é conhecido como planejamento tributário.

Leciona Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 144) que planejamento tributário é “organização das atividades do contribuinte, de sorte a que sejam – licitamente – submetidas ao menor ônus tributário possível”. Por meio do planejamento tributário, o contribuinte organiza sua atividade de forma a diminuir sua carga tributária, seja por não incorrer em tributação em determinadas operações, seja por realizar operações diversas, que possam levar ao mesmo resultado, todavia arcando com um custo tributário menor.

Marco Aurélio Greco (2008, p. 13-18) afirma que o tema do planejamento tributário é economicamente muito relevante, tanto no seu sentido de arrecadação tributária e perfil do impacto da tributação. Juridicamente, toca o tema da isonomia e concorrência de mercado. Politicamente, é relevante frente ao custeio do Estado e ao perfil do próprio Estado, vez que no Estado Democrático de Direito os dispositivos tributários constitucionais não são apenas

protetivos do patrimônio dos cidadãos, como em um Estado de Direito, mas têm contornos também marcados por questões de moralidade e justiça.

Grandes grupos empresariais, que notoriamente utilizam um planejamento tributário extremamente complexo, constituindo um grande número de subsidiárias, coligadas e parceiras em vários diferentes países e regimes jurídicos, têm se valido de operações legais para evitar a tributação, recurso nem sempre disponível para pequenas e médias empresas, o que afeta tanto a livre concorrência quanto a questão da capacidade econômica e generalidade da tributação.

Em termos modernos, governos têm questionado planejamentos tributários agressivos com base também na (ausência de) moralidade do resultado de tais planejamentos, vez que são totalmente legais, mas carecem de um motivo outro que não afastar a tributação. Grandes empresas, por meio de planejamento, chegam a pagar virtualmente nenhum tributo, deixando de contribuir com a sociedade onde realizaram negócios e obtiveram vantagens. Tal escrutínio, que tem demandando audiências públicas, tem sido denominado de “*tax shaming*” (BARFORD; HOLT, 2019).

Em vista desse cenário e da importância da tributação, Estados têm procurado combater tal postura, coibindo ao máximo a prática de tais planejamentos, introduzindo, no direito, considerações econômicas para fins de interpretação tributária.

Avaliar um planejamento tributário como critério externo à legalidade exige um conhecimento fora do comum e passa muitas vezes despercebida essa análise quando da elaboração (e conferência) desses planejamentos. O próprio ordenamento, por vezes, trata situações semelhantes de forma distinta, sem muita fundamentação. A complexidade do sistema, alinhada a uma hipertrofia normativa, com contínua introdução de normas, exceções e modificações, não contribui para um sistema simples, menos ainda para um que se possa considerar justo e valorize uma ética fiscal.

Modernamente, a motivação fiscal passou a ter um papel de destaque tanto na organização das atividades privadas, buscando minimizar o impacto dos tributos, quanto no exercício de controle e fiscalização da Administração Tributária, objetivando perseguir a tributação.

Segundo Glória Benítez (2017, p. 32), estamos atravessando uma transição da irrelevância dos motivos fiscais para a valorização destes. Existiriam, assim, limites à autonomia privada em decorrência da necessidade de limites da vida social imposta a todos.

Ao se concretizar tais ideias, seria possível haver desconstituição do lançamento com base na falta de motivação econômica ou mesmo de moralidade, a par da legalidade formal. Desconstituídas tais operações, ocorre um lançamento por parte do Fisco, que, utilizando seus

próprios critérios, define qual operação de fato ocorreu e, se necessário, arbitra a respectiva base de cálculo para as operações. Ou seja, configura verdadeira hipótese legal de realização do arbitramento.

Autoridades tributárias e parte da doutrina têm defendido que a economia de tributos não seria válida caso fosse a única ou majoritariamente a causa da realização de determinado negócio. Grande parte dos autos de infração sobre planejamento tributário é lavrada justamente com base na motivação tributária (SCHOUERI, 2010, p. 441).

A Lei Complementar n. 104, de 2001, introduziu o parágrafo único no art. 116 do CTN, permitindo ao Fisco desconstituir operações com base no propósito das operações, claramente uma introdução da figura do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro.

A previsão do parágrafo único do art. 116, chamada de “norma geral antielisão”, confere autorização para que a autoridade administrativa possa desconsiderar planejamentos tributários, a princípio legalmente lícitos, praticados pelo contribuinte com objetivo de dissimular a ocorrência de fato gerador.

Ensina Ricardo Lobo Torres (2004, p. 219) que a necessidade de coarctar os riscos fiscais provocados pelo planejamento abusivo levou à autorização legal para requalificar atos praticados pelo sujeito passivo (Lei Complementar n. 104/2001) e permissão para desvendar o sigilo bancário (Lei Complementar n. 105/2001), conduzindo à ampliação do papel da Administração no lançamento e no controle da ocorrência do fato imponible, na busca de equidade na aplicação do direito tributário.

Afirma ainda Ricardo Lobo Torres (2004, p. 219) que o lançamento tem sido visto menos como procedimento de recuperação de tributos e mais como meio de combate à evasão fiscal, buscando combater o comportamento ilegítimo do contribuinte.

Uma primeira visão emprega a consideração econômica.⁸⁸ O objetivo é assegurar a autonomia do direito tributário frente ao direito civil. Desse modo, não se tributa a figura do negócio jurídico do direito civil elegida pelo contribuinte, mas o resultado econômico das operações. A consideração econômica enquanto critério de interpretação teleológico permite ao Fisco considerar abusivas formas que levem à redução da carga tributária para fenômenos econômicos.

⁸⁸ Não se trata propriamente da teoria da incidência econômica, pois esta busca investigar se existe ou não coincidência entre a pessoa juridicamente atingida pela tributação e aquela que efetivamente suporta o encargo (SCHOUERI, 2018, p. 54). Dessa teoria temos os chamados impostos diretos e indiretos, conforme haja ou não essa coincidência. As considerações econômicas no planejamento levam em conta o resultado das operações efetivadas e o procedimento de sua realização.

Na prática, isso implica necessariamente sobrepor o enquadramento jurídico do Fisco em relação às operações realizadas em relação ao planejamento privado, abrindo espaço para que o Estado possa ditar sua interpretação da vontade real do contribuinte. Sobre o tema se pronunciou Amilcar de Araújo Falcão (1955, p. 32):

O que interessa ao direito tributário é a relação econômica. Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim, em direito civil, interessam os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para a sua constituição ou formação. A conformação externa do ato, pois, é que importa particularmente. Ao direito tributário só diz respeito a relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa.

Brandão Machado, prefaciando livro de Wilhem Hartz, apontou o abuso da forma jurídica como fraude ao pagamento do imposto:

Tomando-se como modelo a fraude à lei criou-se, como se disse, no direito tributário alemão, o instituto da fraude ao imposto. Que consiste precisamente no emprego de formas jurídicas lícitas para a obtenção de um resultado não propriamente proibido pela lei, mas não desejado pelo Estado, e que é o não pagamento do imposto num caso em que usualmente se deveria pagar. Fraudar o imposto passou a ser não pagá-lo ou pagá-lo com redução mediante abuso de formas do direito privado. (MACHADO, 1993, p. 16, apud SEIXAS FILHO, 2010, p. 139).

Esse posicionamento sofre críticas por parte da doutrina, pois parece utilizar a analogia, método integrativo do direito, para tributar situações não expressamente descritas em lei, o que é vedado expressamente pelo Código Tributário Nacional, no parágrafo 1º do art. 108.⁸⁹

Ainda que se enquadre tal comportamento, em figuras jurídicas, como fraude ou abuso de direito, há aqui também um aspecto moral valorativo, mesmo que implícito. Ao invalidar o planejamento legalmente correto do contribuinte, realiza o Fisco um juízo de valor, reprovando a motivação do ente privado ao identificar que a motivação real era unicamente evitar a tributação e, como tal, é inválida e reprovável. Tanto é assim que, indubitavelmente, caso o planejamento produza um resultado inverso, ou seja, tributação a maior, o Fisco dificilmente contestaria tal planejamento.

⁸⁹ CTN. art. 108, § 1º: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

Ensina Klaus Tipke (2012, p. 100) que ao dever tributário podem se furta os sujeitos passivos mediante a elusão fiscal, a evasão fiscal ou simples e pura sonegação fiscal. Ressalte-se que, para o autor, não age de forma imoral (e nem ilegalmente) quem evita preencher o tipo legal, pois todos os cidadãos podem se planejar para pagar menos tributos. A elusão, desde que consistente, é meio legal e eficaz de resistência fiscal, a fim de se pagar menos tributos. Já quem ilude a lei da qual teve como consequência um débito tributário age *in fraudem legis*, imoralmente.

Defende Alfredo Augusto Becker (2007, p. 143) que parece ser absurdo considerar que o contribuinte, encontrando vários caminhos que cheguem ao mesmo resultado, escolha deliberadamente pagar mais tributos.

Ensina Alfredo Augusto Becker (2007, p. 65), em uma visão positivista, que o Direito não existe por si, mas é antes de tudo um instrumento artificial humano, criado não para alcançar a verdade, mas para regular a sociedade. Seu objetivo seria, então, regulá-la, e não debater questões sobre verdade ou moral.

A evasão e a elusão (figuras lícitas para Alfredo Augusto Becker, diferente da fraude fiscal, que é ilícita) podem até ser intencionalmente desejadas pelo legislador, no caso de tributação extrafiscal. Alfredo Augusto Becker (2007, p. 90) percebe como negativa a introdução da teoria do abuso de direito no direito tributário.

Outro ponto complexo nessa hipótese de arbitramento é que, uma vez que os critérios para se realizar o arbitramento estariam estampados no art. 148 do CTN, sendo essa a legislação a ser aplicada. No caso da desconstituição pautada no art. 116, parágrafo único, também do CTN, o texto da lei remete a uma legislação ordinária que trataria do procedimento de lançamento.

O tema do lançamento, conforme a Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso III, alínea *b*, cabe à lei complementar. Assim que parece uma impropriedade sintática que a Lei Complementar delegue essa atribuição à lei ordinária, contradizendo o mandamento constitucional e a par do tratamento da desconstituição e do arbitramento no art. 148 do CTN.

O uso de método indiciários ou indiretos como resposta da Administração Tributária a planejamentos fiscais também é visto como uma possibilidade de resposta do Fisco ao abuso do contribuinte ou mesmo de fraude por Joaquim Freitas Rocha (2012b, p. 19):

Ainda com relevo nesta temática – e colocando de parte as actuações de natureza liquidatória, consubstanciadas, por exemplo, na possibilidade de efectuar liquidações adicionais –, surge o procedimento de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos, o qual, como se sabe, materializa

as prerrogativas de recurso a indícios ou presunções com o objectivo de atingir não a verdade material exacta – pois o contribuinte terá dificultado ou impossibilitado a sua descoberta por via das actuações abusivas e fraudulentas –, mas a verdade material aproximada. Neste contexto, na inviabilidade de determinação da efectiva capacidade contributiva dos sujeitos em questão, o credor tributário terá de se bastar com uma tributação por aproximação, recorrendo, por exemplo, a margens médias de lucros, aos rendimentos declarados em anos anteriores, a coeficientes técnicos de cálculo, etc.

Todavia, tal espaço amplo de decisão implica em necessária fragilidade da segurança jurídica. Tendo em vista que o Estado possa sempre atingir critério teleológico da operação, com vistas a reduzir a tributação, poderia exigir sempre que se considere ocorridas as operações que maximizassem a tributação, como já discutido anteriormente.

Conforme Gloria Marín Benítez (2017, p. 38), pode ser que o Tesouro acabe por considerar uma contradição em termos um planeamento fiscal que, mesmo agindo dentro da lei, pague menos tributos.

Essa questão já tem sido analisada por tribunais, que por vezes consideram a ausência de motivação econômica como base para desconstituição do crédito, dando azo ao fisco de efetuar seu arbitramento. Várias figuras são apresentadas pela Administração Tributária, como fraude, simulação e abuso do direito para justificar tais operações.

A jurisprudência espanhola apresenta exemplo com explícita referência aos limites ao planeamento fiscal, onde o magistrado diferencia a autonomia privada do proceder público, considerando elusão fiscal organização societária que visa unicamente a reduzir o pagamento de tributo como não tendo amparo no ordenamento jurídico.⁹⁰

⁹⁰ *“Pero aceptado que la autonomía de la voluntad es esencial al ser humano, sin cuya concurrencia no se puede decir que exista persona, hay que, añadir de modo inmediato que los ámbitos de la autonomía personal y la autonomía jurídica no son coincidentes. En el orden personal esa autonomía es plena y salvo los límites naturales pocos pueden establecerse. Otra cosa es el ámbito jurídico sea o no empresarial la autonomía que se enjuicia pues la autonomía personal tiene una proyección social cuando se ejerce en el ámbito jurídico y debe tener necesariamente los límites que la vida social impone y que no son otros que los establecidos en el artículo 1255 del Código Civil, interpretados conforme a los parámetros hoy aplicables. Es decir, los límites establecidos por las leyes (incluida la Constitución) la moral (en la que habrá de entenderse incorporada la publicidad, la transparencia y la capacidad de explicar razonablemente cualquier decisión, la ejemplaridad entendida como cumplimiento satisfactorio del Ordenamiento Jurídico, la atención de los derechos de todos los interesados no solo de los titulares de la propiedad, la incorporación de mecanismos de participación en sus órganos y decisiones, junto a una atención constante a la realidad socio-económica que atempera y module decisiones puramente económicas), y el orden público, comprendido en términos constitucionales. Desde esta perspectiva parece una obviedad concluir que una reorganización empresarial en la que las entidades participadas dependen de una entidad superior en su totalidad no puede tener el respaldo del ordenamiento jurídico si lo que pretende es una elusión fiscal de más de 50 millones de euros anuales, y eso y no otra cosa es lo que aquí acontece, aunque se haya disfrazado de ampliaciones de capital perfectamente legítima y préstamo ordinario para financiar esas ampliaciones. La posición recurrente, referida a la estricta operación económica efectuada, ampliación de capital por aproximadamente 600 millones de euros que genera unos intereses de más de 50 millones anuales, no puede ser respaldada por el Ordenamiento Jurídico.*

Em interessante caso julgado pelo Tribunal do Estado de São Paulo⁹¹ envolvendo planejamento tributário e arbitramento, a par da legalidade das operações societárias no caso concreto e também da ausência de prova cabal de fraude ou simulação, a conjugação de indícios foi suficiente para que a Administração e o judiciário considerassem que o que seria o verdadeiro propósito comercial em determinado negócio envolvendo operação de compra de participação societária era, na verdade, a venda de um imóvel de alto valor, procurando unicamente afastar a tributação, planejamento que permitia uma expressiva economia tributária.

No referido caso, foram afastados o planejamento e sua operacionalização, e declarado válido lançamento de imposto de transmissão de bens imóveis inter-vivos (ITBI), arbitrando a base de cálculo da exação como igual à soma dos valores aportados para controle societário. O contribuinte alegou, subsidiariamente, que se deveria, em caso de não acolhimento do argumento de que não houve compra e venda, mas mera aquisição de cotas societárias, proceder-se a perícia para se avaliar o valor do imóvel, o que levaria à anulação do lançamento anterior e a uma nova base de cálculo. Apesar disso, prevaleceu o arbitramento do Fisco estadual para apuração da base de cálculo após desconstituição do negócio jurídico. Anotou o juiz de primeiro grau que foi feito com lisura o procedimento de arbitramento, vez que houve dilação probatória e participação efetiva do contribuinte.

Sem dúvida o papel do judiciário nessas definições é de vital importância ao estabelecer vetores interpretativos dos limites à autonomia privada e ao poder do Fisco de desconstituir lançamentos baseados em planejamentos tributários realizados pelos contribuintes e os procedimentos de arbitramento da base de cálculo em tais casos.

No se trata de discutir la bondad económica de la operación que la Inspección niega con sólidos argumentos, en un trabajo espléndido, no tenido en cuenta por la Sala de instancia, pese a formar parte del expediente y por tanto del material que se debía tener en cuenta para la decisión, sino si esa misma operación se podía realizar de manera más sencilla y sin elusión fiscal.

Los límites que a la Autonomía de la Voluntad suponen las leyes, la moral y el orden público en los términos en que antes nos hemos referido, impiden que operaciones de esta naturaleza puedan ser respaldadas por el ordenamiento jurídico. Naturalmente que una empresa puede gastar sus ingresos en el modo y forma que tenga por conveniente, pero lo que no puede es hacer pasar esos intereses por gastos deducibles, que es lo que aquí se pretende, decisiones voluntaristas con pobre resultado organizativo, y con escasa racionalidad económica, sobre todo si se piensa que hay alternativas mejores. Salvo que se explique, lo que no se ha hecho, que el método ideado era el idóneo para la consecución del fin pretendido, o, al menos, tan idóneo como otros la deducción invocada no puede ser admitida. En este sentido el informe técnico pretende razonar sobre las ventajas abstractas de la operación efectuada, pero no precisa, de modo convincente las específicas y concretas ventajas obtenidas como consecuencia de la operación llevada a cabo, tanto en términos organizativos como económicos.” (ESPANHA. Tribunal Supremo – Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia núm. 1864/2016 de 19 de julho de 2016 - rec. n. 2553/2015, ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero. Disponível em: <https://supremo.vlex.es/vid/645934225>. Acesso em: 10 jan. 2019).

⁹¹ TJ/SP. Apelação n. 1014151-04.2014.8.26.0053. 14ª Câmara de Direito Público. Rel. Des. Mônica Serrano. j. 25/08/2018. p. 08/11/2018.

O mecanismo introduzido pela Lei Complementar n. 104/2001 no CTN parece ser por demais amplo, fragilizando a segurança jurídica e tornando difícil o controle judicial da razoabilidade pela ausência de parâmetros de referência. Ademais, carece até hoje da regulamentação prevista no texto legal.

Criticando o dispositivo, Roque Carrazza (2017, p. 570) afirma que a figura de simulação é disciplinada no art. 167, § 1º, do Código Civil de 2002, sendo essas as hipóteses taxativas de desqualificação, por simulação, de atos ou negócios. Não poderia também, aponta o autor, a Fazenda Pública conhecer diretamente da simulação de ofício, necessitando de decisão judicial. Assim, não poderia a Fazenda, no próprio lançamento, declarar a nulidade de tais atos. Por não possuir o Direito Tributário autonomia científica, não poderia instituir forma fiscal de se declarar a simulação.

Certo é que não se pode utilizar da analogia para tributar fatos diversos dos previstos em lei. A tributação com base na analogia é vedada pelo Código Tributário Nacional. O respeito à legalidade implicaria importante impossibilidade de tributar situações não previstas expressamente com base nos fins econômicos das operações. A fim de contornar essa situação, o legislador procurou considerar tais planejamentos como ilegais por fraude à lei, podendo o Fisco arbitrar a real operação, enquadrando-a nas figuras previstas no ordenamento tributário.

Ainda com base no princípio constitucional da moralidade, as autoridades Fazendárias procuram de alguma forma taxar de imorais tais operações e planejamentos. Pode-se apontar o dever fundamental de pagar tributos como fundamento para questionar o comportamento dos contribuintes que se furtam à obrigação de pagar tributos, representando um limite à autonomia privada. Esse dever justificaria a atuação estatal de zelar por seu cumprimento, a despeito da cooperação do contribuinte em cumprir sua obrigação, arcando com sua devida tributação, devolvendo à sociedade parcela dos benefícios que dela recebeu, garantindo a função redistributiva da tributação.

Assim, o arbitramento tem papel de destaque no caso de combate a planejamentos tributários considerados agressivos, servindo de instrumento ao Fisco para evitar sonegação fiscal, buscando perseguir a capacidade contributiva e implementar a equidade. Haveria uma quebra da isonomia quanto a sua vertente formal, denominada de “sentido econômico” do princípio da igualdade (UCKMAR, 1976, p. 64), ao se permitir a tributação a menor justamente daqueles que possuem mais capacidade contributiva, mas que têm a seu dispor meios de circunscrever a ocorrência do fato gerador.

De qualquer forma, no plano pragmático, há a demonstração de capacidade econômica, mesmo sem a realização do fato descrito em norma. Os tribunais têm aceito os argumentos fazendários de tais arbitramentos, mesmo na ausência de diretrizes legislativas mais específicas.

Esse uso do arbitramento tributário não acontece sem críticas por parte da doutrina. Dentre elas, existem os apontados problemas sintáticos indicados em relação ao tipo normativo e à ausência de lei que estabeleceria os procedimentos de sua aplicação, como demandado no próprio texto legal. O poder discricionário do Fisco parece muito amplo ao se considerar a desconstituição de planejamentos e arbitramentos feitos com fundamento no propósito negocial das operações. O cenário em que qualquer planejamento capaz de implicar economia de tributos seja considerado imoral pelo Fisco pode levar à desconstituição de praticamente todos os planejamentos, tornando inútil essa figura e hipertrofiando o poder discricionário de realizar o arbitramento.

Mesmo nesses casos devem ser obedecidos os procedimentos necessários para o arbitramento, com obediência aos princípios constitucionais e aos direitos fundamentais dos contribuintes, não podendo frustrar legítimas expectativas destes, fragilizando a segurança jurídica.

7 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Ensina Alf Ross (2000, p. 45) que “quem conheça somente as normas pouco conhece da realidade social correspondente”. Segundo o jusfilósofo dinamarquês (2000, p. 101), o direito vigente é aquele adotado “como bases para decisões em disputas jurídicas futuras”. Leciona que “uma doutrina realista das fontes do direito apoia-se na experiência, porém reconhece que nem todo direito é direito positivo no sentido de formalmente estabelecido” (ROSS, 2010, p. 28).

Alf Ross aponta um elemento de incerteza perene no direito, pois não se sabe com certeza como o tribunal julgará, já que este não efetua um processo puramente lógico-matemático, como se nota da análise da jurisprudência. Em não sendo possível saber o que se passa na cabeça dos juízes, é necessário, então, construir hipóteses de como os tribunais atuam. A premissa é que resultados de decisões anteriores podem ser levados em conta no cálculo de como o judiciário julgará novos processos. Assim, a definição do direito vigente, o direito a ser aplicado pelos tribunais quando da análise e do julgamento das causas presentes e futuras, considera, dentre outras fontes, a sua própria atuação passada.

Afirma Clarice de Araújo (2005, p. 48) que, na visão pragmática e semiótica do direito, a jurisprudência compõe o repertório do direito. Assim sendo, as decisões possuem um duplo aspecto, são tanto um comando, norma individual e concreta, como formadora de jurisprudência, servindo de fonte para casos futuros. A jurisprudência é, então, prescritiva, ao registrar a interpretação no caso concreto, fazendo nascer uma nova regra.

A par das discussões sobre a jurisprudência ser o próprio direito, é inegável seu efeito, no mínimo persuasivo, em decisões futuras. Os inúmeros instrumentos processuais, principalmente após a introdução do Novo Código de Processo Civil, de 2015, atribuíram papel de destaque à jurisprudência e ampliaram a celeridade processual, além de conferirem um maior grau de racionalidade do sistema.

Os tribunais, não se pode deixar de mencionar, têm um papel de destaque com relação ao princípio de justiça, vez que possuem o dever de serem por ela guiados e contam com uma maior possibilidade de considerar o peso desta em casos concretos, considerando que a Administração Tributária acaba pautando-se muito mais por questões estritamente legais, com grande peso de normas infralegais, como decretos, instruções normativas e portarias. Os tribunais, nesse caso, podem, e devem, questionar a própria lei, dando a ela a devida interpretação conforme os princípios constitucionais. E assim tem sido, com o crescente grau

de judicialização de vários temas de direito público e grau de importância cada vez maior das decisões das Cortes Superiores.

Dada sua importância, são apresentadas, adiante, algumas considerações sobre definições dos tribunais quanto ao arbitramento da base de cálculo, seus limites e aplicação. Foram escolhidos julgados do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, que levaram em conta a discussão do art. 148 do Código Tributário Nacional, ou seja, o arbitramento da base de cálculo.

Foram incluídas, também, considerações sobre casos em que as cortes não conheceram recursos sobre o tema. Apesar de não conhecerem vários recursos, o que de certa forma afasta contribuições mais profundas, na medida em que não se discutem os parâmetros do arbitramento em si e as normas infralegais e locais que os estabelecem, o que poderia servir de guia para o correto uso desse instituto e de proteção para os contribuintes, ainda apresentam considerações e pensamentos dos tribunais sobre o tema.

Pode-se concluir, do levantamento efetuado, que não há, na jurisprudência dos tribunais superiores, uma definição de arbitramento abusivo ou exagerado, com parâmetros descolados da realidade. Os julgados concentram-se em temas de uso indevido do arbitramento por aspectos formais na sua aplicação.

A anotação de que as Cortes evitam avaliar o arbitramento em si por ser uma questão ligada à análise probatória é importante no sentido de que os tribunais não aplicam o princípio da razoabilidade no controle do arbitramento, ao menos não os tribunais superiores. Qualquer análise de razoabilidade acaba sendo feita nas instâncias ordinárias.

7.1 Supremo Tribunal Federal

Não é simples o acesso a recursos que discutem o arbitramento da base de cálculo de tributos ao Supremo Tribunal Federal. Os requisitos formais – como repercussão geral – nem sempre são preenchidos, de forma que existe um filtro natural a todos os recursos que chegam a ser analisados pela Suprema Corte.⁹²

⁹² “Recurso extraordinário com agravo. Execução fiscal. ICMS. Irregularidade na documentação fiscal. Apuração da base de cálculo por arbitramento. Multa. Nulidade da CDA. Ofensa ao devido processo legal. Deficiência na fundamentação da preliminar de repercussão geral. Artigo 543-a, § 2º, do Código de Processo Civil c.c. art. 327, § 1º, do RISTF. Agravo desprovido.” (STF - ARE: 727966 MT, Relator: Min. Luiz Fux, j. 19/12/2014, p. DJe 03/02/2015).

O tema de regulamentação pelo Executivo de dispositivo de lei, permitindo o emprego da praticabilidade no exercício do poder normativo da Administração, é tema infraconstitucional. Assim sendo, encontra-se fora da competência do Tribunal Supremo.⁹³ Esse filtro, ao ser aplicado, fundamenta muitas decisões que negam seguimento a vários recursos sem produzir, portanto, uma análise direta do mérito.

Segundo o STF, não é de natureza constitucional o recurso caso dependa de análise da norma regulamentadora em face de lei ordinária, conforme a Súmula 280 do STF – “por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário” – e também a Súmula 636 – “não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida”. Para o STF, a violação constitucional que dependa da análise de malferimentos de dispositivos infraconstitucionais encerra simples violação reflexa e oblíqua, tornando inadmissível sua análise em recurso extraordinário.⁹⁴

Ademais, a Súmula 279 também é invocada, afastada a análise de recursos quando é necessário avaliar questões probatórias, como verificação do valor real da operação frente a valores presumidos pelo Fisco. Uma boa parte dos processos de arbitramento leva em conta justamente a questão probatória, tanto a presença como a ausência de provas, bem como os métodos de arbitramento, conseqüentemente, muitos recursos versam sobre essa temática probatória.⁹⁵ Dessa forma, pode-se aferir que cabem às instâncias inferiores sua análise aprofundada.

Apesar disso, é possível encontrar alguns processos no Supremo Tribunal Federal que tratam do tema do arbitramento da base de cálculo.

⁹³ “Ementa: Agravo regimental no agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Tributário. Princípio da legalidade e da anterioridade. ITBI. Decreto municipal. Alegação de inovação em relação à lei regulamentada. Alteração e majoração da base de cálculo do imposto aplicada no mesmo ano da edição da norma. Entendimento não admitido pelo acórdão recorrido. Conclusão de que o decreto pormenorizou a base de cálculo definida em lei promulgada em ano anterior. Admissão da possibilidade de cálculo da base por arbitramento no caso dos autos. Entendimento diverso vinculado à nova interpretação da legislação infraconstitucional. Súmula 280 do STF. Eventual ofensa indireta da constituição. Súmula 636 do STF. Não cabimento do recurso extraordinário.” (STF - ARE: 772580 SP, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, j. 09/09/2014, Segunda Turma, p. DJe 01/10/2014).

⁹⁴ STF – RE: 857606 SC, Relator: Min. Luiz Fux, j. 19/11/2015, p. DJe-236 24/11/2015.

⁹⁵ STF – ARE: 1190902 SP, Relator: Min. Gilmar Mendes, Data de Publicação: DJe-o45 07/03/2019.

7.1.1 Necessidade de processo administrativo

Em antigo julgado – o RE 72400/RN,⁹⁶ datado de 1971, de Relatoria do Min. Barros Monteiro – há um exemplo de controle judicial da praticabilidade. Note-se que a Constituição da época atribuía ao STF o cotejo de ato de governo local frente à lei federal.⁹⁷

No caso concreto, a primeira turma considerou necessária a existência de um processo administrativo, não podendo simplesmente se impor a pauta fiscal. O comerciante alegou que a mercadoria que comprava (fumo), objeto do seu comércio, a um custo de Cr\$ 2,00 o quilo, era revendida a Cr\$ 2,60, de forma que não poderia prevalecer o valor de Cr\$ 6,00 da pauta fiscal como se fora o valor da operação de venda, como previa portaria, sem o devido processo administrativo, como reza o art. 148 do CTN. Assim foi fundamentado o voto:

O arbitramento, pela autoridade lançadora, de valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, para efeito de cálculo de tributo, na forma prevista no art. 148 do Código Tributário Nacional somente poderá ser processado [...] mediante processo regular [...] conforme estabelecido expressamente no art. 148

[...]

A fixação do valor ou preço respectivo mediante portaria de efeito normativo, sem exame de cada caso específico (para isso é que se exige instauração de processo regular), por não atender ao condicionamento legal (art. 148, da Lei n. 5172/66) é de todo ineficaz. (STF – RE: 72400 RN, Relator: Min. Barros Monteiro, j. 29/10/1971, 1ª Turma, p. DJ 26-11-1971).

O fundamento não foi tanto a verdade material, mas a inexistência de regular processo administrativo prévio, com possibilidade de defesa.

Hoje, o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento sumulado a esse respeito. Reza a Súmula 431 do STJ que “é ilegal a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”. A súmula será objeto de análise posterior, quando do estudo da jurisprudência do STJ.

⁹⁶ “Imposto de circulação de mercadorias. Cálculo de tributo com base em valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos. O arbitramento feito pela autoridade lançadora só poderá ser feito mediante "processo regular" (art. 148 do código tributário nacional) e não por portaria de efeito normativo, sem exame de cada caso em particular. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (STF - RE: 72400 RN, Relator: Barros Monteiro, j. 29/10/1971, 1ª Turma, p. DJ 26-11-1971).

⁹⁷ Constituição Federal de 1967 com redação da emenda 1969, “Art. 119. Compete ao Supremo Tribunal Federal: [...]

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância por outros tribunais, quando a decisão recorrida: [...]

c) julgar válida lei ou ato do govêrno local contestado em face da Constituição ou de lei federal; ou [...].”

7.1.2 Necessidade de omissão ou fraude por parte do contribuinte

Ainda em outro caso envolvendo pauta fiscal, a Corte Suprema, no RE 92.636/SC,⁹⁸ julgado em 1980, entendeu que somente é cabível o arbitramento em caso de omissão ou fraude por parte do contribuinte, a ser apurada em processo administrativo, e não simplesmente pela diferença entre o valor da operação e a pauta fiscal. Assim foi fundamentada a decisão:

Não há recusar que o acórdão recorrido agride o art. 2º, I do Decreto-lei nº 406-68, enquanto dispõe que a base de cálculo do ICM é o valor da operação que decorrer a saída da mercadoria: bem assim o art. 148 do CTN, enquanto arbitra valor para a base de cálculo do tributo, em caráter genérico e abstrato, mediante portarias normativas, sem que tenha havido omissão ou conduta ilícita do contribuinte, apurados em processo regular. E assim fez prevalecer o ato estadual contestado sobre normas federais, claras e inquestionáveis, infirmo-as. (STF - RE: 92636, Relator: Min. Rafael Mayer, j. 17/06/1980, Primeira Turma, p. DJ 01/07/1980).

O entendimento refletido nesse julgamento deixa claro que o arbitramento é hipótese excepcional, demandando a existência de causa prevista no art. 148 do CTN a requerer sua deflagração. Não pode ser feito o arbitramento baseado unicamente em mera divergência entre expectativa do Fisco e valor recolhido pelo contribuinte.

7.1.3 Princípio da verdade material

Ainda que não conhecendo do recurso, pronunciou-se a corte no exame do RE 94416/PR,⁹⁹ de 1981, julgando que não cabe o arbitramento mesmo na hipótese de dissolução irregular da sociedade, a par de previsão legal, quando as provas do caso concreto apresentadas comprovam que não houve lucro, mas prejuízo, de forma que as provas que informam o ocorrido de fato se sobrepõem a abstrações genéricas.

⁹⁸ “Imposto de circulação de mercadorias. Pauta de valor mínimo. Base de cálculo. Ilegitimidade da predeterminação de valores para as operações tributáveis pelo ICM, posto em contrariedade ao art. 2, I, do Decreto-Lei 406/68. Arbitramento somente admissível quando, em processo regular, não estiverem comprovados os documentos apresentados pelo contribuinte. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (STF – RE: 92636, Relator: Rafael Mayer, j. 17/06/1980, Primeira Turma, p. DJ 01/07/1980).

⁹⁹ “Imposto de renda. Falta de escrituração. Arbitramento pelo fisco do lucro presumido. – a ausência de dissolução regular da sociedade, ainda que enseje determinadas penalidades, não justifica lançamento na base do ‘lucro presumido’, mormente se o último balanço realizado registrou prejuízo, encerrando a executada, daí por diante, suas atividades. Recurso extraordinário de que se não conhece.” (STF – RE: 94416 PR, Relator: SOARES MUNOZ, j. 18/08/1981, Primeira Turma, p. DJ 11-09-1981 PP-08792 EMENT VOL-01225-04 PP-01063 RTJ VOL-00103-02 PP-00730).

Nota-se, nessa decisão, uma prevalência do princípio da verdade material, que não pode ser ignorado por meras questões formais, mesmo na existência de previsão legal em sentido expresso.

Houve, assim, uma preponderância do princípio frente à regra do caso concreto, um caso de difícil solução segundo a doutrina tradicional, que pende mais para a regra concreta frente ao princípio abstrato.

Essa é uma importante decisão para os contribuintes, vez que passa a compor o arsenal de defesa do lado mais fraco da relação tributária, submetido, como já discutido anteriormente, a uma miríade crescente de normas de difícil acompanhamento e, por vezes, até mesmo contraditórias. O peso da verdade material, portanto, vem a favorecer os contribuintes que podem, ao expor os fatos verdadeiramente ocorridos, verem seus direitos garantidos, em detrimento de uma mera verdade formal, que fragiliza, de certa forma, a segurança jurídica no tocante à previsibilidade dos efeitos de determinados fatos.¹⁰⁰

7.1.4 Arbitramento do art. 148 e outras figuras de praticabilidade

O STF decidiu, em questão envolvendo a fixação da base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária, que a base de cálculo a ser utilizada é a fixada em lei (LC n. 87/1996, art. 8º, II, alíneas *a*, *b*, e *c*¹⁰¹), e não a pauta fiscal, vez que o arbitramento somente é possível após regular processo administrativo. Assim foi fundamentado pelo relator:

3. O art. 8º da LC n.º 87/96 estabelece o regime de valor agregado para a determinação da base de cálculo do ICMS no caso de substituição tributária progressiva. Na hipótese, como não há o valor real da mercadoria ou serviço, já que o fato gerador é antecipado e apenas presumido, o dispositivo em tela determina o procedimento a ser adotado, assim resumido: quando o produto possuir preço máximo de venda no varejo, fixado pela autoridade competente ou pelo fabricante, a base de cálculo do ICMS antecipado será esse preço, sem nenhum outro acréscimo (IPI, frete etc.); quando o produto não for tabelado ou não possuir preço máximo de venda no varejo, a base de cálculo do ICMS antecipado é determinada por meio de valor

¹⁰⁰ Cf. KFOURI JR, 2018, p. 309.

¹⁰¹ LC 97/96 Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

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.

agregado. Sobre uma determinada base de partida, geralmente o valor da operação anterior, é aplicado um percentual de agregação, previsto na legislação tributária, para se encontrar a base de cálculo do ICMS antecipado.

4. Não há que se confundir a pauta fiscal com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN, que é modalidade de lançamento. Também não se pode confundi-la com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da LC n.º 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária progressiva, levando em consideração dados concretos de cada caso. (STF – RE: 1117091 MT, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, j. 13/12/2018, p. DJe-271 18/12/2018). (grifo nosso).

Assim que a Corte diferencia o arbitramento do art. 148 do CTN com a fixação de base de cálculo fixada em lei para casos específicos de praticabilidade, como substituição ou antecipação tributária.

Essas hipóteses, segundo o julgado, não configuram o arbitramento da base de cálculo do art. 148 do CTN. São casos de praticabilidade, em que a própria lei fixa o método de cálculo da base que servirá para determinar o montante devido, uma espécie de arbitramento legislativo. Seriam figuras próximas, porém, distintas.

7.2 Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça apresenta também uma jurisprudência defensiva que afasta a análise de questões probatórias em seus exames. A Súmula 7 do STJ¹⁰² veda reanálise de provas, o que prejudica bastante o exame em sede de Recurso Especial de casos que envolvam lançamento com arbitramento da base de cálculo.¹⁰³ Uma vez que houve análise probatória em tribunal de instância inferior, não cabe nova discussão em relação ao conjunto probatório em recurso especial:

III - No caso concreto, o Tribunal *a quo* entendeu presentes os requisitos legais para o lançamento por arbitramento, assim entendimento contrário demandaria necessariamente a incursão no contexto fático dos autos, impossível, ante o óbice do enunciado n. 7 da Súmula do STJ. (STJ – AgInt

¹⁰² “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.”

¹⁰³ STJ – REsp: 1350400 RS 2012/0222036-4, Relator: Ministro Sérgio Kukina, p.: DJ 04/08/2017; AgRg no AREsp 847.280/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, j. 10/03/2016, p. DJe 17/03/2016; STJ - AREsp: 1313156 ES 2018/0146012-3, Relator: Ministra Assusete Magalhães, p. DJ 29/06/2018; STJ - AgRg no REsp 1.519.559/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 28/08/2015; STJ - REsp 434.318/PR, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, p. DJ de 01/08/2006; STJ - AgRg no REsp: 1509100 SC 2014/0339858-5, Relator: Ministro Herman Benjamin, j. 07/04/2015, Segunda Turma, p. DJe 21/05/2015.

no AREsp: 918690 SP 2016/0134142-6, Relator: Ministro Francisco Falcão, j. 03/08/2017, Segunda Turma, p. DJe 14/08/2017).

Outro obstáculo é que o tema por vezes toca princípios constitucionais, como o da legalidade, e definições tributárias constitucionais, de forma que, caso não seja interposto o respectivo recurso extraordinário juntamente com o recurso especial, pode-se aplicar a Súmula 126,¹⁰⁴ que rechaça recursos que possam ser mantidos pelo fundamento constitucional.¹⁰⁵

Mesmo assim, é possível encontrar, ao se analisar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, algumas questões atinentes ao arbitramento, com especial destaque ao entendimento sumulado sobre o uso de pautas fiscais no caso do ICMS.

7.2.1 Súmula 431

A Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça lida diretamente com o tema da pauta fiscal. Reza o verbete que “é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”. O Tribunal vem considerando ilegal, portanto, a utilização de pauta fiscal, encarada pelas administrações fazendárias como presunção absoluta de valor.

O STJ tem sempre repetido que não se pode confundir pauta fiscal com arbitramento da base de cálculo. Este último, previsto no art. 148 do CTN, é método de se aferir o montante sobre o qual deve incidir a alíquota. A pauta fiscal é, para a Corte, definição da base de cálculo de forma prévia, aleatória e absoluta:

A pauta fiscal, como determinação prévia, aleatória e definitiva da base de cálculo do tributo, não encontra espaço em nosso ordenamento jurídico. Não se confunde com a hipótese de arbitramento, já que nesse caso é imprescindível a participação do contribuinte em processo administrativo-fiscal regular, sendo-lhe assegurados o contraditório e a ampla defesa. A diferença entre as duas sistemáticas parece evidente. No regime de pauta fiscal, a autoridade competente fixa valores previamente e que serão considerados como base de cálculo definitiva da operação a ser tributada. No arbitramento, a autoridade fiscal quantifica, em processo administrativo regular e assegurada a ampla defesa, a base de cálculo do tributo por não merecerem fé os documentos apresentados pelo contribuinte. (STJ – RMS: 26964 GO 2008/0114933-4, Relator: Ministro Castro Meira, j. 19/08/2008, Segunda Turma, p. DJe 11/09/2008).

¹⁰⁴ “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.”

¹⁰⁵ STJ - AgRg no AREsp. 684.932/RS, Rel. Min. Humberto Martins, p. DJe 8/10/2015.

Os precedentes sustentam que, pelo princípio da legalidade, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação, e não o valor da pauta fiscal. O Estado não pode ignorar o valor monetário em que realmente foi baseada a transação de fato quando devidamente comprovado, pois estaria alterando a base de cálculo do tributo, utilizando um valor fixado previamente. Pode-se notar que tampouco há respeito ao princípio da capacidade econômica, demonstrada no caso de admissão da pauta fiscal *a priori*.

É interessante notar que o STJ rejeita a pauta fiscal como categoria jurídica, de forma abstrata, sem analisar ou avaliar *in concreto* alguma delas. Atribui-lhes as características de aleatória¹⁰⁶ e distorcida¹⁰⁷ sem nenhuma análise específica, repudiando toda essa categoria jurídica. Parece, nessa perspectiva, confundir o seu eventual processo de elaboração e aplicação com o seu produto.

O Estado não pode, assim, utilizar-se da pauta fiscal como presunção absoluta, não aceitando analisar os valores reais das operações. A pauta fiscal pode até ser usada, não para definir a base de cálculo de forma absoluta e definitiva, mas para referência e início do procedimento, e apenas nos casos em que autorizado o arbitramento da base de cálculo, ou seja, quando os registros do contribuinte não merecerem fé e, mesmo assim, mediante regular processo administrativo-fiscal, com contraditório e ampla defesa, podendo ser ilidida conforme as provas apresentada pelo contribuinte. No Recurso em Mandado de Segurança n. 26.964/2008, o Min. Castro Meira aceitou o arbitramento com base no valor de pauta fiscal do Estado de Goiás. Segundo o voto do Ministro:

Como se vê, o valor previsto na IN 01/04-SGAF não foi adotado como base de cálculo definitiva da operação tributada, mas apenas serviu de referencial para que os fiscais da Fazenda Estadual iniciassem o processo administrativo, por presumirem fraudulento e subfaturado o valor indicado na nota fiscal, já que muito inferior aos preços usualmente praticados no mercado.

Assim, não se trata de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos autorizados pelo art. 148 do CTN.

Ao final do processo administrativo instaurado, em que será resguardado o direito ao contraditório e à ampla defesa, nada impede que a impetrante consiga ilidir a presunção de subfaturamento que pesa sobre as operações

¹⁰⁶ “O STJ entende que não há que se confundir a pauta fiscal – valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo – com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN” (STJ – AgRg no AgRg no AREsp 350.678/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, p. DJe 19/03/2014).

¹⁰⁷ “A pauta fiscal é instrumento de fiscalização que distorce a base de cálculo do tributo porque desconsidera o efetivo valor da operação. São fixadas unilateralmente pelo Fisco sem previsão de controle por parte do contribuinte, através de procedimento que se lhe assegure o devido processo.” (STJ – REsp: 1192409 SE 2010/0082311-8, Relator: Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 22/06/2010, p. DJe 01/07/2010)

fiscalizadas, provando a veracidade material dos documentos fiscais e a idoneidade dos valores ali declarados. Caso saia vitoriosa do embate administrativo, a base de cálculo do tributo será o valor indicado nas notas fiscais que espelham a operação investigada. Caso contrário, será adotado o valor indicado na IN 01/04-SGAF como base de cálculo da operação. (STJ - RMS: 26964 GO 2008/0114933-4, Relator: Ministro Castro Meira, j. 19/08/2008, Segunda Turma, p. DJe 11/09/2008).

O entendimento de que a pauta fiscal possa ser utilizada como presunção é explícito pelo STJ, que o diferencia da ficção e veda seu uso como tal, ou seja, impede que a pauta fiscal possa ser tratada como presunção absoluta, *juris et de jure*:

Ademais, conforme lição de Rubens Gomes de Souza, a pauta fiscal substitui-se à prova, e dá como provado o que trataria de provar. Neste ponto é que surge, ou pode surgir, a diferença (a tênue diferença de que fala Pugliatti) entre a pauta fiscal como presunção e a pauta fiscal como ficção. Assim, se a pauta fiscal diz que tal mercadoria vale 1000 e isso é sabidamente certo, ou pode ser provado certo, trata-se de presunção; ao contrário, se o que a pauta diz é sabidamente falso, é de ficção que se trata.

Revelando-se a pauta fiscal ficta em presunção absoluta, esta não se aplica ao direito tributário ou, pelo menos, à determinação dos elementos definidores das obrigações por ele reguladas, entre os quais, com vimos, está a base de cálculo'.

Recurso ordinário provido. (STJ – RMS: 13294 MA 2001/0065015-0, Relator: Ministro Paulo Medina, j. 04/06/2002, Segunda Turma, p. DJ 19/12/2002).

Desse modo, uma leitura rápida da referida súmula dissociada dos precedentes de sua formação leva a uma incorreta interpretação de seu conteúdo. Como se pode notar dos votos transcritos, é possível o uso da pauta fiscal, que, como instrumento de praticabilidade, permite e facilita o trabalho da Administração Fazendária. Todavia, não se pode ignorar os demais princípios tributários, como legalidade, capacidade contributiva e verdade material. Esse entendimento é compatível com jurisprudência já antiga do STF, anteriormente analisada.

7.2.2 Hipóteses do art. 148 e prévio processo administrativo

É farta a jurisprudência do STJ que reza pela necessidade de preenchimento dos requisitos do art. 148 do CTN, quais sejam, a omissão do contribuinte em prestar informações ou caso essas não mereçam fé, e, como segundo requisito, a necessidade de procedimento prévio. Pode-se notar a conjugação de ambos os requisitos no voto abaixo:

2. O art. 148 do CTN somente pode ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando, certa a ocorrência do fato imponible, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. (STJ – RMS 18.677/MT, Relator: Ministro Castro Meira, Segunda Turma, j. 19/04/2005, p. DJ 20/06/2005).

Fundamentos similares são replicados em vários outros julgados,¹⁰⁸ seja quando é conhecido o recurso ou mesmo quando nem mesmo se analisa o referido mérito, seja por ausência de requisito formal ou material.

7.2.3 Possibilidade de impugnação judicial do lançamento

No Agravo de Instrumento no Recurso Especial nº 1.459.326, o Min. Gurgel de Farias deixou claro que, mesmo na ausência de produção de prova que afaste a necessidade de arbitramento no processo administrativo, pode o contribuinte vir a fazê-lo no processo judicial. A ausência dessa produção no processo administrativo não faz coisa julgada administrativa vinculante no processo judicial, categoria inexistente no direito brasileiro:

O fato de a empresa contribuinte não ter exercido o seu direito de defesa na esfera administrativa em nada infirma esse mesmo exercício na seara judicial, pois no sistema jurídico brasileiro a coisa julgada administrativa em desfavor do particular não o impede de socorrer-se do Poder Judiciário, dada a garantia constitucional referente à inafastabilidade da Jurisdição. (STJ – AgInt no REsp: 1459326 SC 2014/0140422-9, Relator: Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 06/04/2017, p. DJe 16/05/2017).

Esse entendimento é encontrado na fundamentação do Recurso Especial 1459326/SC, reafirmado em agravo de instrumento posterior. Mesmo que não produza provas a fim de afastar o arbitramento no procedimento administrativo, o contribuinte pode fazê-lo quando questiona judicialmente o lançamento e seu respectivo arbitramento. A vedação de produção dessas provas na via judicial implica em cerceamento do direito de defesa e invalida qualquer decisão judicial nesse sentido:

Nesse contexto, em que não foi deferida a dilação probatória oportunamente requerida, é nula a sentença de improcedência fundada na falta de provas

¹⁰⁸ STJ – 2ª Turma, REsp n. 147.950/MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 1º.2.2005; STJ – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 477.831/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, p. DJ de 31.03.2003; STJ – EREsp n. 33.808/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, p. DJ de 20.10.1997.

suficientes a infirmar a presunção de validade do lançamento, porquanto caracterizado o claro cerceamento de defesa. (STJ – AgInt no REsp: 1459326 SC 2014/0140422-9, Relator: Ministro Gurgel de Faria, j. 06/04/2017, T1 - Primeira Turma, p. DJe 16/05/2017).

7.2.4 Requisitos administrativos que visam afastar a pauta fiscal

O STJ, em pedido de uniformização de jurisprudência fruto de acórdão recorrido proferido por turma recursal do Juizado Especial da Fazenda Pública, teve de interpretar o alcance da Súmula 431 frente a casos em que a legislação local criou requisitos para, em procedimento administrativo, aplicar a pauta fiscal. Ou seja, no caso concreto, tentou o ente federado, por via indireta, superar a Súmula 431, instituindo procedimento administrativo no qual, não cumprida uma exigência formal instituída no seu bojo, diga-se bastante peculiar, fazia incidir a lista de preços mínimos de forma automática e imediata. Segundo o relator do recurso:

No caso, o fato de existir procedimento administrativo exigindo o registro de contrato de compra e venda em cartório, com firma reconhecida, devidamente homologado pelo Agente Arrecadador-Chefe da Agência Fazendária do domicílio fiscal do remetente, a fim de afastar a base de cálculo dos valores na Lista de Preços Mínimos da Portaria em questão, fere frontalmente a legalidade estrita fiscal. (Pet 10.858/MT, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 26/08/2015, p. DJe 03/09/2015).

Não é o caso de busca da verdade material ou de regular processo administrativo, mas de requisitos fixados em portaria, ato infralegal, que fixa procedimento de forma total e absolutamente ilegal. A portaria sofre de vício legal insanável ao instituir o procedimento de homologação, bem como ao definir a base de cálculo do tributo a partir de pauta fiscal com valor de presunção absoluta e inafastável. É clara e patente a tentativa de preencher formalmente o requisito exigido pela Súmula 431 do STJ e, ao mesmo tempo, evitar o preenchimento das condições necessárias para arbitramento e seu regular procedimento.

7.2.5 Diferentes bases de cálculo para ITBI e IPTU

O STJ admite o arbitramento da base de cálculo do ITBI, não aceitando a alegação de que esta tenha de ser idêntica numericamente à do IPTU, vez que a forma de apuração de ambas, bem como a modalidade de lançamento são diversas:

Execução fiscal. ITBI. Base de cálculo. Valor venal do imóvel. IPTU. Plantas genéricas. Apuração da base de cálculo por arbitramento. Art. 148 do CTN. Possibilidade.

1. A forma de apuração da base de cálculo e a modalidade de lançamento do IPTU e do ITBI são diversas, não sendo possível vincular os valores, que em regra serão diferentes.

2. É possível, mediante processo administrativo, arbitrar a base de cálculo desde que presentes os pressupostos autorizativos do artigo 148 do CTN, como ocorreu na espécie.

3. Agravo regimental não provido. (STJ – AgRg no REsp: 1226872 SP 2010/0211767-5, Relator: Ministro Castro Meira, j. 27/03/2012, Segunda Turma, p. DJe 23/04/2012).

Assim, preenchidos os requisitos do art. 148 do CTN, é possível arbitrar-se a base de cálculo do ITBI, não sendo admitida a alegação do contribuinte de que deve aplicar-se a mesma do IPTU, que leva em conta a planta fiscal de valores.

Apesar de, em ambos os casos, constar na legislação que a base de cálculo é o valor do imóvel, seus métodos de apuração são diferentes. Pode a Administração, havendo indício de dolo, fraude ou simulação, iniciar procedimento de arbitramento, não podendo, contudo, valer-se diretamente da aplicação da base de cálculo do IPTU como valor da operação a ser tributada pelo ITBI.

7.2.6 Arbitramento e substituição tributária da LC n. 87/1996

O STJ, nos mesmos moldes da jurisprudência do STF, diferencia o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da Lei Complementar n. 87/1996 da pauta fiscal, e também do arbitramento do art. 148 do CTN. O art. 8º da LC n. 87/1996 estabelece, no caso de substituição tributária, critérios para fixação da base de cálculo, técnicas que divergem da pauta fiscal e do arbitramento, segundo a Corte.

O art. 8º da LC n. 87/1996 estabelece o regime de valor agregado para a determinação da base de cálculo do ICMS no caso de substituição tributária progressiva. Não há, nesse caso, valor real e concreto da operação, vez que a cobrança é antecipada e presumida. O dispositivo então permite que se possa presumi-lo nos moldes da lei pela técnica do percentual de agregação, que é tabelado pela legislação tributária em função de cada produto. Não se trata, portanto, de arbitramento nos moldes do art. 148 do CTN.

2. O STJ entende que não há que se confundir a pauta fiscal - valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo - com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN, que é modalidade de lançamento, da mesma forma como também não se pode confundi-la com o

regime de valor agregado estabelecido no art. 8o. da LC 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária para frente, levando em consideração dados concretos de cada caso. (STJ – AgRg no AgRg no AREsp: 350678 RS 2013/0163504-0, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. 11/03/2014, Primeira Turma, p. DJe 19/03/2014).

A egrégia Corte também admite a fixação com base no preço máximo ou preço final sugerido, técnica de fixação da base de cálculo também constante da LC n. 87/1996 para casos de substituição tributária com fato presumido. Nesses casos, conforme estabelece o § 2º do art. 8º, da LC n. 87/1996, no caso de mercadoria ou serviço cujo preço final para o consumidor seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária, é o preço por ele estabelecido.

3. Dispõe o art. 8º, § 2º. da LC 87/96 que, tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. (STJ – AgRg no AgRg no AREsp: 350678 RS 2013/0163504-0, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. 11/03/2014, Primeira Turma, p. DJe 19/03/2014).

O referido preço pode ser estabelecido por terceiros que não o próprio Estado:

2. Distingue-se a pauta fiscal da fixação da base de cálculo (preço da operação ou prestação de serviço) por operação presumida. Aquela, repudiada pela jurisprudência desta Corte, impõe arbitrariamente o valor da base de cálculo do tributo em caráter geral; esta, utilizada no regime de substituição tributária progressiva, pressupõe procedimento administrativo legitimante, controle do contribuinte e adequação aos critérios instituídos na LC 87/96, art. 8º, II, c e §§ 2º e 3º.

3. Esta Corte admite a utilização dos preços indicados na Revista ABC FARMA na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária progressiva. (STJ – REsp: 1192409 SE 2010/0082311-8, Relator: Ministra Eliana Calmon, j. 22/06/2010, Segunda Turma, p. DJe 01/07/2010).

Em que pese a jurisprudência da corte, *data maxima venia*, apesar de ocorrerem em momentos distintos, o arbitramento após a realização da operação e a fixação da base na substituição tributária de forma anterior, sem necessidade de preencher os requisitos do art. 148, ambas levam, no plano prático, ao mesmo resultado: utilização de base de cálculo diversa. Há uma permissão na Lei Complementar que a autoriza nesse determinado caso, ou seja, parece uma contradição a *ratio* que veda a predeterminação da base de cálculo.

8 CONCLUSÕES

1. O arbitramento da base de cálculo é instituto essencial e presente não apenas no ordenamento jurídico brasileiro. É necessidade de ordem prática, instituído para garantir uma correta e justa tributação, realizando objetivos constitucionalmente estabelecidos.

2. A modelagem do direito pela semiótica apresentou-se como uma excelente combinação no estudo da figura do arbitramento da base de cálculo, onde situações novas são apresentadas ao direito, que deve dar uma resposta, mesmo se valendo de métodos indiretos, onde seja possível a ocorrência da tributação, sob pena de se ferirem princípios operacionais necessários ao direito. A semiótica mostrou-se uma ferramenta adequada para a análise do instituto do arbitramento.

3. É princípio operativo do direito, para que funcione como um sistema, que não se possa alegar ignorância da norma como defesa para seu descumprimento, assim que tem o contribuinte o dever inexorável de pagar o tributo, caso realize o fato imponible previsto na norma e demonstre capacidade contributiva para tanto. A operacionalidade do direito depende dessa presunção de homogeneidade de repertório entre Estado e contribuintes. Essa presunção (verdadeira ficção na prática) de caráter puramente operacional é vital à própria imperatividade da lei, constituindo verdadeira metanorma. No ramo tributário, caso o contribuinte não recolha o imposto devido, o Estado tem o poder-dever de constituir seu crédito e executá-lo conforme procedimento previsto em lei, vez que opera dentro do princípio da legalidade.

4. Uma construção também bastante interessante elaborada com apoio na semiótica é a ideia de que a incidência, normalmente icônica, buscando atributos de semelhança entre o fato *in concreto* e a norma, pode ser por vezes indicial, como no uso de presunções e ficções, instrumentos de praticabilidade bastante utilizados no arbitramento. Ainda que se diga que servem os índices apenas para determinação da base de cálculo, esse importante aspecto (base de cálculo) está sendo avaliado de forma indireta para permitir a incidência.

5. Não se pode esquecer que o binômio hipótese de incidência e base de cálculo identificam a espécie tributária, de forma que sua determinação não pode jamais fugir aos parâmetros constitucionais, sob pena de ilegalidade e verdadeiro confisco. Assim que é de fundamental importância os métodos usados para sua aferição. Esse é um dos limites à figura do arbitramento e método de defesa do contribuinte.

6. O Estado tem o poder-dever de tributar. A competência, fruto do poder tributante limitado constitucionalmente, impõe ao Estado que faça cumprir as normas constitucionais e legais, devendo perseguir as demonstrações de capacidade contributiva elegidas politicamente

pelo ordenamento, tributando a todos. Contudo, na prática, é por vezes impossível a utilização de métodos diretos de aferição de parcela do critério quantitativo. Surge a demanda, em razão de praticabilidade, da existência de ferramentas que permitam a tributação por métodos indiretos, para evitar uma injustiça ainda maior, qual seja, ferir o princípio da generalidade da tributação, corolário da igualdade tributária.

7. Sendo interesse público a tributação, esta é indisponível. A Administração não pode dela abrir mão, pois é mera gestora. É, portanto, um dever vinculado proceder à tributação, ainda que se valendo de instrumentos de praticabilidade como arbitramento da base de cálculo, previsto de forma expressa na legislação. É dever diretamente decorrente da Constituição a gradação dos tributos conforme a capacidade contributiva, devendo a Administração dar efetividade ao caráter pessoal da tributação, sempre que possível e dentro dos limites legais.

8. O contribuinte também tem um dever fundamental de pagar tributos, dever este de fundo constitucional, derivado das normas que instituem a tributação. Não é simples relação de correspondência de deverosidade frente ao poder estatal de exigir a exação, mas uma categoria jurídica autônoma, que compõe a categoria dos direitos fundamentais *lato sensu*.

9. Há um dever de colaborar com a Administração, prestando informações, cumprindo uma série de obrigações acessórias e tolerando a atividade de fiscalização, controle e investigação. Deve, portanto, o cidadão contribuir com a atividade fiscal do Estado e com sua devida parcela de tributação.

10. Os deveres acessórios são ferramentas úteis na realização do arbitramento da base de cálculo e, ao realizar essa atividade, é dever do Estado usar os dados postos à sua disposição.

11. Uma vez que, notadamente, não existe um detalhado regramento quanto à atividade de arbitramento da base de cálculo, os princípios constitucionais tributários passam a ter o fundamental papel de compor o estatuto do contribuinte, constituindo instrumentos de defesa, tanto no procedimento quanto no processo administrativo e, principalmente, no processo judicial, pois são aí revistos os aspectos materiais e formais do procedimento administrativo.

12. Contrastam, por vezes, em polos opostos alguns dos princípios constitucionais, como, por exemplo, a praticabilidade e a justiça. Em um eterno embate, a medida em que se afasta da justiça individual, deixando de considerar os contornos do caso concreto e a capacidade contributiva subjetiva aproxima-se da eficiência, da praticabilidade e da segurança jurídica.

13. O conceito de legalidade necessária, suficiente ou atenuada é fundamental ao tema da praticabilidade e, conseqüentemente, do arbitramento da base de cálculo. Deve ser obedecida a legalidade estrita, no limite de sua necessidade, mas não pode e não deve a lei amarrar de

forma excessiva a Administração. A proximidade da realidade e a necessidade de edição de normas individuais e concretas por parte da Administração podem demandar certa discricionariedade. A fim de permitir a aplicação da lei, busca-se uma legalidade necessária onde existe sempre, em maior ou menor grau, certa discricionariedade administrativa, seja ela em razão de experiência técnica, seja em razão de valoração.

14. É inevitável a existência de certa dose de discricionariedade por parte da Administração Tributária, vez que o texto legal deve ser sempre interpretado e é impossível a linguagem ser objetiva e livre de indeterminações, ambiguidades e, por vezes, contradições. O aplicador da lei tem de interpretá-la e fazê-la incidir, o que invariavelmente não é uma operação matemática absolutamente determinada e invariável. É razoável admitir que não há uma única resposta a todos os casos. O preenchimento de conceitos indeterminados, bem como a vagueza e a ambiguidade, levam, necessariamente, a certo grau de discricionariedade.

15. A legalidade tampouco pode chegar ao ponto de impedir que a Administração possa ter certo espaço de atuação, pois, na prática, lhe são apresentadas diversas situações que certamente não podem, e nem devem, ser detalhadas na lei. O uso de normas administrativas, como regulamento, portarias e instruções normativas é, portanto, importante ferramenta de praticabilidade. Todavia, como apontado, deve ser utilizado dentro de certo limite conferido conforme a lei e a Constituição.

16. A razoabilidade é princípio de grande envergadura, que garante ao judiciário poder até mesmo de adentrar no mérito administrativo para, uma vez que ocorra o desrespeito a esse princípio, invalidar o ato administrativo. Em um complicado e dinâmico equilíbrio entre legalidade, justiça e segurança, a razoabilidade deve servir de guia prático, pois o direito não é um fim em si mesmo, mas instrumento que visa a organização da sociedade. A Administração tributária em sua atividade de controle, fiscalização e arrecadação também deve se valer da razoabilidade como norte de sua conduta, fundamentando procedimentos e atos administrativos para permitir esse controle.

17. A busca da capacidade contributiva subjetiva absoluta também milita contra a praticabilidade. É um alvo impossível, em termos concretos, vez que se trata de área de aplicação da norma em massa, e com alto fator de multiplicação, no caso de soluções díspares para sujeitos em condições semelhantes. Os instrumentos necessários para sua aplicação inviabilizariam a tributação. A mesma lógica é aplicada também na utilização de métodos indiretos de aferição da base de cálculo, que não podem ser todos demasiadamente individualizados, já que isso tornaria custosa e morosa sua aplicação.

18. A generalidade da tributação é princípio operacional necessário e essencial para seu correto funcionamento. Falhas na sua perseguição podem gerar graves distorções de mercado, além de verdadeiras injustiças. Dessa forma, o uso de meios indiretos para uma melhor tributação é primordial. A generalidade demandada da praticabilidade, tratando casos diferentes da mesma forma em busca da eficiência e economia, deve ser sempre vista do ponto de vista da justiça. Não pode permitir com que alguns sejam injusta e incoerentemente tributados, havendo uma melhor solução que se possa escalonar para o universo de contribuintes. Só se pode admitir uma situação injusta para evitar uma injustiça ainda maior.

19. O arbitramento é verdadeiro campo de aplicação da praticabilidade. É expressão da praticabilidade a possibilidade de o Fisco, no caso concreto, aplicar de forma eficiente a tributação, levando em conta arrecadação e direitos do contribuinte, valendo-se de permissões legislativas que confirmam praticidade à Administração, como instrumentos que permitam a aplicação adequada da norma em concreto, autorizando o arbitramento, quando necessário, em operações como compra e venda, determinação do lucro e receita, definição de preços de transferência, pauta fiscal e na cláusula geral da norma antielisiva. Em todos esses casos, nas hipóteses previstas em lei, pode haver arbitramento da base de cálculo no efetivo lançamento.

20. O arbitramento – ao utilizar abstrações como presunções, índices, conceitos indeterminados – permite ao legislador e ao administrador chegarem a dar efetividade e cumprirem ao desejo constitucional, fruto de decisões democraticamente feitas, de forma eficiente e econômica.

21. Uma vez feita a identificação da situação concreta frente à norma, caso haja a incidência tributária, é vinculado o dever de formalizar a relação, através do lançamento, seja ele precedido de procedimento preparatório ou não. Esse procedimento é vinculado e deve estar pautado pela legalidade objetiva, transcorrendo em processo administrativo com ampla possibilidade de defesa e contraditório. O uso de ferramentas de praticabilidade, todavia, sofre uma série de limitações, como razoabilidade, legalidade objetiva, busca da verdade real, inafastabilidade da jurisdição.

22. Goza a Administração de amplos poderes na autotutela de promoção do lançamento e acesso a diversos dados do contribuinte, muitos fornecidos diretamente por uma série de obrigações acessórias. Não faria sentido exigir uma miríade de obrigações acessórias se a Administração – quando deve dessas informações lançar mão simplesmente –, por pura conveniência, pudesse, ao apontar erros materiais do contribuinte, proceder automaticamente o uso de métodos indiretos de determinação da base de cálculo desvinculados das informações à sua disposição.

23. A administração deve perseguir sempre a verdade material, conhecida também como verdade real, em oposição à verdade formal. É princípio e dever da Administração buscar a verdade real. A verdade material é dever básico para uma aplicação da norma tributária dentro da legalidade estrita e conforme a capacidade contributiva efetivamente demonstrada pelo contribuinte.

24. Corresponde ao grande poder de adentrar na intimidade das informações do contribuinte, ao dever de investigar, fiscalizar e formalizar o crédito de maneira legal e, na medida do possível, justa. Ou seja, com o grande poder dado ao Estado vem uma grande responsabilidade no seu exercício. A fiscalização e investigação são deveres, e não podem, por conseguinte, ser suprimidos por mera conveniência da Administração. A adoção de bases presumidas não pode ocorrer de forma totalmente desregrada.

25. Ao realizar o arbitramento da base, deve a Administração apresentar provas da real necessidade e fundamentar a desconsideração de informações prestadas pelos contribuintes como fraudulentas ou omissas. São essas as hipóteses apresentadas pelo CTN para que se possa utilizar do arbitramento.

26. Não pode a Administração inverter a lógica da tributação, estabelecendo de antemão uma base de cálculo presumida, que, para ser afastada, demanda um procedimento administrativo. Esse tipo de prática já foi largamente analisado pelo judiciário, que pacificou jurisprudência sobre o tema.

27. Exemplo dessa aplicação indevida do arbitramento é a utilização de pautas fiscais como fixadoras de valores mínimos de tributação a demandar um arbitramento automático e baseado apenas nas informações presentes na pauta criada de antemão, configurando uma verdadeira aberração jurídica, ao instituir uma nova base de cálculo para tributação, distinta daquela estabelecida em lei e ocorrida na prática.

28. Deve ser precedido o arbitramento de procedimento preparatório necessário, devendo ser oportunizado ao contribuinte o aporte de informações com a correspondente cientificação.

29. A participação do contribuinte no procedimento de arbitramento deve ser efetiva. Deve haver permissão de participação com possibilidade real de atuação no convencimento da Administração quanto aos eventos efetivamente ocorridos, sua configuração e efeitos. Essa participação é requisito formal essencial segundo a jurisprudência.

30. No uso da praticabilidade, métodos das ciências econômicas, contábeis, estatísticas e matemáticas, dentro outras, devem ser empregados de forma a evitar um puro arbítrio. Preferencialmente, deveria a lei apontar os métodos possíveis de aplicação no caso de

arbitramento, e poderia, a exemplo da legislação estrangeira, possibilitar o sujeito passível afastar a pertinência destes desde que fundamentadamente.

31. A praticabilidade é necessária para a realização da justiça, todavia, caso não seja corretamente dosada e aplicada de forma muito ampla, pode trazer prejuízos à justiça do caso concreto, vez que pode acabar por abarcar, em um mesmo tratamento, casos muito díspares. Assim que o difícil, mas desejado equilíbrio, deve ser buscado na sua aplicação.

32. Nota-se certo silêncio legislativo no Código Tributário Nacional quanto ao tema das etapas do procedimento e dos métodos a serem utilizados em sua aplicação na legislação pátria, o que ocorre de forma distinta em normas estrangeiras com as quais houve breve comparação. É decorrente da ideia de segurança jurídica a necessidade de previsibilidade e certeza, portanto, deve ser possível ao contribuinte a ciências das etapas que ocorreram em um procedimento de arbitramento.

33. Além de poder também instaurar um processo administrativo para questionar o ato do lançamento decorrente do arbitramento, o contribuinte tem ainda a opção de sempre recorrer judicialmente aos arbitramentos realizados pelas Fazendas, ainda que não o faça na via administrativa.

34. A legislação e a doutrina não têm se debruçado muito sobre o tema. Assim, tem cabido ao judiciário determinar parâmetros que podem ou não ser aplicados ao procedimento de arbitramento.

35. O direito comparado representa uma rica fonte de estudo, vez que a figura do arbitramento é presente também em outros ordenamentos. É uma necessidade básica a possibilidade de proceder à tributação de modo indireto para garantir a efetiva e correta tributação de todos. Como se pode notar dos ordenamentos espanhol e português, ambos apresentam um detalhado procedimento fiscal a ser utilizado, mencionando também princípios e métodos a serem aplicados, reforçando sempre a necessidade de fundamentação das decisões dos agentes fiscais.

36. O lançamento e o respectivo arbitramento têm papel de destaque no combate a planejamentos tributários abusivos. A motivação fiscal tem sido levada em conta ao se avaliar o tema do planejamento tributário. A previsão de que somente podem ser tributados os negócios previstos em lei leva à organização dos entes privados para fugir da ou diminuir a tributação. Para combater tal postura, o Fisco tem buscado desconstituir tais operações que visem unicamente a redução da carga tributária.

37. A desconsideração do planejamento do contribuinte pode, todavia, levar a contradição onde o Fisco considere ilegítimos planejamentos que reduzam a carga, anulando

por completo o planejamento dos entes privados. A autorização legislativa para tanto, constante do parágrafo único do art. 116 do CTN, parece demasiado ampla e pode comprometer a segurança jurídica. Contudo, tem sido aplicada pelas autoridades fazendárias e pelos tribunais.

38. Em razão das competências atribuídas aos tribunais, existe um natural e difícil acesso às Cortes Superiores, que, no mais das vezes, não conhecem de questões probatórias, fundamentais na determinação de critérios uniformes para o arbitramento, determinando a concreção de princípios como razoabilidade, devido processo legal, justiça, dentro outros. Não existem, conseqüentemente, muitas decisões nessas instâncias sobre o tema. Mesmo assim, os poucos acórdãos e decisões monocráticas encontrados servem de rica fonte para o estudo da matéria.

39. Uma leitura apressada do entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça pode levar ao entendimento de que configura uma prática ilegal o uso de pautas fiscais. Todavia, na verdade afasta-se o método de sua aplicação, não podendo constituir um parâmetro automático de incidência do qual o contribuinte não pode se afastar. Na verdade, uma vez que vige o princípio da verdade real, podem ser usadas as pautas fiscais como subsídio para identificar fraudes e erros, bem como, e apenas subsidiariamente, de parâmetros para arbitramento.

40. Nota-se, na análise de casos reais presentes na jurisprudência, que a Administração busca meios para aferir o valor devido dos tributos por meio de tabelas que atribuem critérios de infalibilidade, não devendo nunca ocorrerem casos em que o valor devido é inferior ao tabelado. Apesar da jurisprudência contrária, percebe-se certa insistência na criação de tais instrumentos com tons de definitividade pelas Administrações Tributárias.

41. É notório que a Administração necessita de ferramentas de praticabilidade para combater a evasão fiscal e promover a generalidade da tributação. Diversas e diferentes situações lhe são apresentadas e a lei, geral e abstrata, nem sempre apresenta uma correspondência ideal aos diversos casos. A legislação poderia prever melhores ferramentas para apoiar o administrador.

42. O Estado, a despeito de realizar seu poder-dever, não pode atuar contra seus “sócios”. Não pode ferir os princípios aos quais deve proteger, como propriedade e liberdade, dois dos direitos mais sensíveis dos cidadãos. Não pode, por via da tributação, obstaculizar o exercício de direitos fundamentais, individual e coletivamente considerados. A segurança jurídica é a razão de ser do próprio direito e conquista histórica da humanidade.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 544.
- ALM, James. What is an 'optimal' tax system?. *National Tax Journal*, Washington, v. 49, n. 1, p. 117-133, mar. 1996.
- APEL, Karl-Otto. *Transformação da filosofia*. Trad. de Paulo Astor Soethe. São Paulo: Edições Loyola, 2000.
- ARAGUÁS, Irene Galcerà. El principio de no confiscatoriedad en la constitución española. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, n. 3, p. 15-16, ago.-dez. 2010. Disponível em: <http://www.abdconst.com.br/revista4/galcera.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.
- ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.
- ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ARAUJO, Clarice von Oertzen de. Semiótica jurídica. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz. (Org.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. Tomo Teoria Geral e Filosofia do Direito. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. v. 1, p. 1-26. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/96/edicao-1/semiotica-juridica>. Acesso em: 20 dez. 2018.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. Ed., 11. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAS, Sérgio (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BACHA, Maria de Lourdes. Comte e Peirce, sobre a classificação das ciências: o status da matemática. *História da Ciência e Ensino: construindo interfaces*, [S.l.], v. 9, p. 75-91, maio 2014. ISSN 2178-2911. Disponível em: <http://revistas.pucsp.br/hcensino/article/view/19428>. Acesso em: 2 jan. 2019.
- BACHOF, Otto. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Trad. de José Manuel M. Cardoso da Costa. Reimp. Coimbra: Ed. Almedina, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. com notas de atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARFORD, Vanessa; HOLT, Gerry. Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'. *BBC News*, Londres, 21 mai. 2019. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>. Acesso em: 20 maio. 2019.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BENÍTEZ, Gloria Marín. El Derecho Tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. (A propósito de la STS de 19 de julio de 2016). *Actualidad jurídica Uria Menéndez*, n. 47, p. 31-38, 2017. ISSN 1578-956X. Disponível em: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5656/documento/art02.pdf?id=7546>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BIQUET, Christine. Les fictions en droit. *Revue de la Faculté de Droit de l'Université de Liège*, n. 1, p. 25-51, 2013. ISSN 1780-5511. Disponível em: <http://hdl.handle.net/2268/153818>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. 2. ed. Trad. de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2003.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. ed. Trad. de Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 74, p. 19-21, 1998.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm. Acesso em: 3 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995*. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm. Acesso em: 3 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 fev. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001*. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp104.htm. Acesso em: 10 fev. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001*. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp105.htm. Acesso em: 3 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 3 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 3 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Súmula n. 279*. Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2174>. Acesso em: 3 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Súmula n. 280*. Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2173>. Acesso em: 3 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Súmula n. 636*. Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2836>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. *Súmula n. 431*. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula431-435.pdf. Acesso em: 10 dez. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n. 436*. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf. Acesso em: 10 dez. 2018.

BRITO, Alysso Castro de. Direitos fundamentais e princípio do não-confisco tributário. *Portal Jurídico Investidura*, Florianópolis/SC, 5 nov. 2018. Disponível em: investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/337048-direitos-fundamentais-e-principio-do-nao-confisco-tributario. Acesso em: 10 dez. 2018.

BRITO, Edvaldo. *Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

BUJANDA, Fernando Sáinz de. Estado de derecho y Hacienda pública. *Revista de administración pública*, n. 6, p. 193-212, 1951. ISSN 0034-7639.

CANALES, Mariano García. Principios generales y principios constitucionales. *Revista de estudios políticos*, n. 64, p. 131-162, 1989. ISSN 0048-7694. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/27029.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. 16. reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARTONI, Daniela Maria. Ciência e conhecimento científico. *Anuário da produção acadêmica docente* (Anhanguera Educacional), Valinhos, v. 3, p. 9-35, 2009. Disponível em: <https://repositorio.pgsskroton.com.br/bitstream/123456789/1344/1/Artigo%201.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 104-116, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Breves considerações sobre a função descritiva da ciência do Direito Tributário. *Revista Consultor Jurídico*, 1º out. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>. Acesso em: 10 dez. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

CASÁS, José Osvaldo. El princípio de legalidade em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 179-231.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012a.

COSTA, Regina Helena. *Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa*. RDP 96/125-138. São Paulo: Ed. RT, jul.-set.1990.

COSTA, Regina Helena. *Distribuição disfarçada de lucros*. RDTributário 37/174-178. São Paulo: Ed. RT, jul.-set. 1986.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. O princípio da moralidade administrativa na tributação. In: FIGUEIREDO, Marcelo; FILHO, Valmir Pontes (Org.). *Estudos de Direito Público em homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 689-705.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012b.

COSTA, Regina Helena. Tributação e dignidade da pessoa humana. In: *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 14. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Ed. RT, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de revisão e atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Princípio da praticabilidade no direito tributário*. RDtributário 47/166-179. São Paulo: Ed. RT, jan.-mar. 1989.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 29. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.
- DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria Geral do novo processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2016.
- DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DOMINGUES, José Marcos; GONZALEZ, Clemente Checa. Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-Espanã. *Revista de Direito GV*, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 573-614, dez. 2013. Disponível em:
http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322013000200009&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 10 jan. 2019.
<http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322013000200009>.
- DONALDSON, Samuel A. The easy case against tax simplification. *Virginia Tax Review*, v. 22, p. 645-746, 2003. Disponível em:
https://readingroom.law.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2448&context=faculty_pub. Acesso em: 10 jan. 2019.
- DONIZETTI, Elpídio. *Curso didático de direito processual civil*. 20. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “Due process of Law”*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- DOZZA, Natália. *Deveres fundamentais na Constituição Federal de 1988: o caso da proteção do meio ambiente*. 2016. 103 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/18809>. Acesso em: 27 dez. 2018.
- DUGUIT, Léon. *Fundamentos do direito*. Trad. Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 2006.
- DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. v. 1, 12. ed. Paris: Fontemoing, 1921. Disponível em: <http://www.archive.org/details/traiteddroitco01dugu>. Acesso em: 10 dez. 2018.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- ENGISCH, Karl. *Introducción al pensamiento jurídico*. Madrid: Ediciones Guadarrama, 1967.

ESPAÑA. *Lei n. 58, de 17 de dezembro de 2003*. Lei Geral Tributária Espanhola (LGT). Disponível em: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html/. Acesso em: 10 dez. 2018.

FALCÃO, Amílcar de Araujo. Interpretação e integração da lei tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 40, p. 24-37, abr. 1955. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14587>. Acesso em: 01 set. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v40.1955.14587>.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2017.

FIGALDO, António; GRADIM, Anabela. *Manual de Semiótica*. Beira Interior: UBI, 2005. Disponível em: <https://ubibliorum.ubi.pt/bitstream/10400.6/714/1/fidalgo-gradim-manual-semiotica-2005.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

FIGUEIREDO, Maria Vieira de. *Lançamento tributário – revisão e seus efeitos*. 2011. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

FRANÇA. *Declaração de direitos do homem e do cidadão – 1789*. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: 10 dez. 2018.

FRANCELIN, Marivalde Moacir. Ciência, senso comum e revoluções científicas: ressonâncias e paradoxos. *Ciência da Informação*, Brasília, v. 33, n. 3, p. 26-34, dez. 2004. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-19652004000300004&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 08 dez. 2018. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-19652004000300004>.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. 8. ed. Buenos Aires: DePalma, 2003.

GARCÍA, Santiago Álvarez; BLASS, María Luisa Fernández de Soto. Ética y Hacienda Pública: el principio de justicia en la imposición. *Crónica tributaria*, n. 111, p. 9-26, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GREEN, Duncan. *From poverty to power*. 2. ed. Rugby, UK: Practical Action Publishing, 2012.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. *Direito processual civil esquematizado*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton, 1999.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

IRIBURE JR., Hamilton da Cunha; MATTOS FILHO, José Mauricio. A dignidade da pessoa humana e os reflexos na efetivação dos direitos fundamentais no âmbito do sistema constitucional brasileiro. In: MACHDO, Edinilson Donisete; FREITAS, Riva Sobrado de; TAVARES, Ademario Andrade. *Direitos fundamentais e democracia V*. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=f0d7cd6a8d00b6d0>. Acesso em: 10 jan. 2019.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo* [livro eletrônico]. 4. ed. rev., atual. e ampl., baseada na 12. ed. impressa. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, PR, Brasil, dez. 1998. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/1894>. Acesso em: 16 jun. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.5380/rfdufpr.v30i0.1894>.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KFOURI JR, Anis. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MARIA FERREIRA NETO, Arthur. Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática no direito tributário. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 57-120, ago. 2017. ISSN 2179-8214. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/index.php/direitoeconomico/article/view/9690/17460>. Acesso em: 08 dez. 2018. doi: <http://dx.doi.org/10.7213/rev.dir.econ.soc.v8i1.9690>.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo curso de processo civil*. v. 1., 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

MARTÍNEZ, Juan Manuel Goig. La constitucionalización de deberes. *Revista de Derecho UNED*, n. 9, p. 111-148, 2011. Disponível em: <http://revistas.uned.es/index.php/RDUNED/article/view/11071>. Acesso em: 10 jan. 2019.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007.

MELO, José Eduardo Soares. O princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives G. (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária – Pesquisas Tributárias*. v. 12. São Paulo: RT, 2006. p. 136-156.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 11. tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

MENDONÇA, Maurítânia Elvira de Sousa. *Lançamento Tributário: vícios materiais e formais para fins do art. 173, II, do Código Tributário Nacional*. 2013. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2013.

MENEZES, José Lima de. *Deveres fundamentais na Constituição do Brasil: o tributo*. 2003. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4419>. Acesso em 27 dez. 2018.

MICHAELIS DICIONÁRIO BRASILEIRO DA LÍNGUA PORTUGUESA. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2018. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>. Acesso em: 10 dez. 2018.

MORRIS, Charles. *Fundamentos de la teoría de los signos*. 1. ed. Barcelona: Ediciones Paidós, 1985.

NABAIS, Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*, ano 3, n. 2. 2002. p. 9-30. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246>. Acesso em: 10 jan. 2019.

NABAIS, Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4. reimp. Coimbra: Livraria Almedina, 2015.

NEVES, Clarissa Eckert Baeta; NEVES, Fabrício Monteiro. O que há de complexo no mundo complexo? Niklas Luhmann e a Teoria dos Sistemas Sociais. *Sociologias*, Porto Alegre, n. 15, p. 182-207, June 2006. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222006000100007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 04 jan. 2019.
<http://dx.doi.org/10.1590/S1517-45222006000100007>.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética tributária e cidadania fiscal. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 60, 1º nov. 2002. Disponível em:
<https://jus.com.br/artigos/3356>. Acesso em: 10 abr. 2018.

NOVOA, César García. Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Derecho & Sociedad*. Lima, n. 27, p. 28-41, 2006. ISSN 2079-3634. Disponível em:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150>. Acesso em: 10 jan. 2019.

OPPENHEIM, Felix E. Outline of a logical analysis of law. *Philosophy of Science*, v. 11, n. 3, 1944, p. 142–160, JSTOR. Disponível em: www.jstor.org/stable/184603. Acesso em: 10 jan. 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. Los deberes fundamentales. *Doxa*. n. 4, p. 329-341, 1987. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10045/10915>. Acesso em: 2 jan. 2019.

PEIRCE, Charles Sanders. *Collected papers of Charles S. Peirce (CP)*. Cambridge, MA. Harvard University Press. Disponível em:
<https://colorysemiotica.files.wordpress.com/2014/08/peirce-collectedpapers.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2018.

PERELMAN, Chäim. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PIGNATARI, Décio. *Semiótica e Literatura*. 6. ed. Cotia: Ateliê Editorial, 2004.

PINILLOS, José Luis. Los principios. *Cuenta y razón*, n. 126, p. 77-88, 2002. ISSN 1889-1489, p. 1-2. Disponível em:
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=277230&orden=44182&info=link>. Acesso em: 10 dez. 2018.

PONCE DE LEON SOLIS, Viviana. La función de los deberes constitucionales. *Revista Chilena de Derecho*, Santiago, v. 44, n. 1, p. 133-158, abr. 2017. Disponível em:
https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34372017000100007&lng=es&nrm=iso. Acesso em: 11 fev. 2019.

PORTUGAL. Decreto-Lei n. 398, 17 de dezembro de 1998. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. *DRE – Diário da República*, n. 290, Série I-A, 17 de dezembro de 1998. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/191558/details/normal?l=1>. Acesso em: 11 fev. 2019.

PREFEITURA DA CIDADE DE SÃO PAULO. *Lei n. 11.154, de 30 de dezembro de 1991*. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão “Inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de

garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/1991/1115/11154/lei-ordinaria-n-11154-1991-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-transmissao-inter-vivos-a-qualquer-titulo-por-ato-oneroso-de-bens-imoveis-por-natureza-ou-acessao-fisica-e-de-direitos-reais-sobre-imoveis-exceto-os-de-garantia-bem-como-cessao-de-direitos-a-sua-aquisicao-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 11 fev. 2019.

PREFEITURA DA CIDADE DE SÃO PAULO. *Lei n. 14.256, de 29 de dezembro de 2006*. Institui o Parcelamento Administrativo de Débitos Tributários – PAT no Município de São Paulo e altera a legislação tributária municipal que especifica, bem como dispositivos das Leis nº 8.645, de 21 de novembro de 1977, nº 14.094, de 6 de dezembro de 2005, nº 14.096, de 8 de dezembro de 2005, nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005, e nº 14.133, de 24 de janeiro de 2006, e dá providências correlatas. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-14256-2006.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2019.

QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano, BLANCO, Francisco POVETA. *Derecho Tributario*. 13. ed. Navarra: Editorial Aranzadi, 2008.

RAWLS, John. *A theory of justice*. Ed. rev. Cambridge, MA: Belknap Press of Harvard University Press, 1999.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 19. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 1999.

REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado*. 5. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed., 11. tir. São Paulo: Saraiva, 2012.

ROCHA, Joaquim Freitas. Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado). *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Lisboa, v. V, 2012a. ISSN 0870-3116. Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35600/3/Do%20valor%20normativo%20LGT.pdf>. Acesso em 10 jun. 2019.

ROCHA, Joaquim Freitas. Direito fiscal e autonomia da vontade: do direito à livre planificação fiscal. In: *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Horster*. 1. ed. Coimbra: Almerinda, 2012b. p. 1213-1233. Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35871/1/Direito%20fiscal%20e%20autonomia%20da%20vontade.pdf>. Acesso em: 5 jun. 2019.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2000.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 109, p. 11-33, out. 1972. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/36954>. Acesso em: 10 dez. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v109.1972.36954>.

SAINZ MORENO, Fernando. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Madri: Editorial Civitas, 1976.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado do São Paulo. *Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Disponível em:
<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>. Acesso em: 10 ago. 2018.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado do São Paulo. *Decreto n. 46.655, de 1º de abril de 2002*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - (ITCMD), de que trata a Lei nº 10.705, de 2000, alterada pela Lei nº 10.992, de 2001. Disponível em:
<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2002/decreto-46655-01.04.2002.html>. Acesso em: 10 ago. 2018.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado do São Paulo. *Decreto n. 55.002, de 9 de novembro de 2009*. Introduce alteração no Regulamento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – RITCMD. Disponível em:
<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2009/decreto-55002-09.11.2009.html>. Acesso em: 10 ago. 2018.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado do São Paulo. *Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989*. Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em:
<https://www.al.sp.gov.br/norma/25030>. Acesso em: 10 ago. 2018.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado do São Paulo. *Lei n. 10.705, de 28 de dezembro de 2000*. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em:
<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 10 ago. 2018.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado do São Paulo. *Lei n. 14.256, de 29 de dezembro de 2006*. Institui o Parcelamento Administrativo de Débitos Tributários - PAT no Município de São Paulo e altera a legislação tributária municipal que especifica, bem como dispositivos das Leis nº 8.645, de 21 de novembro de 1977, nº 14.094, de 6 de dezembro de 2005, nº 14.096, de 8 de dezembro de 2005, nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005, e nº 14.133, de 24 de janeiro de 2006, e dá providências correlatas. Disponível em:
<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-14256-2006.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar, 2006. p. 431-472.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). *Planejamento Tributário e o “propósito negocial”*. Mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SEBEEK, Thomas A. *Signs: an introduction to semiotics*. 2. ed. Toronto: University of Toronto Press, 2001.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e integração da norma tributária. *Revista da EMERJ*, v. 13, n. 52, 2010. Disponível em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista52/Revista52_112.pdf. Acesso em: 20 ago. 2019.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, v. 798, ano 91, p. 23-50, abr. 2002.

SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa. *Curso de semiótica geral*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. British Columbia: Jonathan Bennett, 2017. Disponível em: <http://www.earlymoderntexts.com/authors/smith>. Acesso em: 10 jan. 2019.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 1. 56. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária dos Estados e dos contribuintes*. Trad. de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2012.

TIPKE, Klaus.; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOGNETTI, Sylvania Conceição. *O Direito Tributário e a informatização do estado: nova visão sobre a constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

TOMÉ, Fabiana del Padre. Base de cálculo do IRPJ e da CSLL: obrigatoriedade do arbitramento do lucro nos casos de desconsideração da escrita contábil. *Revista Tributária das Américas*, v. 2, p. 145-163, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 91-126, mar. 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia privada – Simulação - Elusão Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, p. 193-232, jan. 2004. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134>. Acesso em: 11 mar. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v235.2004.45134>.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. de Marcos Aurélio Greco. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.

VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed., ampl. e atual. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001.

WANNER, Maria Celeste de Almeida. *Paisagens sígnicas: uma reflexão sobre as artes visuais contemporâneas*. Salvador: EDUFBA, 2010.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. 1. ed. São Paulo: Ed. RT, 1978.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

XAVIER, Alberto. Troca de Informações: as novas tendências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 13 v. São Paulo: Dialética, 2009.