Direito Tributário

Geraldo Lopes dos Santos Junior Acadêmico de Direito na faculdade Mater Dei

Orientador:

Mestre Célio Armando Janczeski

Resumo: Busca-se conhecer o liame entre o exercício regular de direito e a arbitrariedade da fazenda pública quando da constituição de seus créditos tributários. A pesquisa inicia-se com considerações acerca da relação jurídica tributária abordando o conceito de tributo, distinguindo obrigação e crédito tributário, forma de constituição do crédito tributário, com a analise da divergência doutrinaria no tocante ao lançamento tributário quanto a sua (im)prescindibilidade, (in)dispensabilidade, (des)necessidade. Em seguida foram tratadas as espécies ou modalidades de lançamento, com foco especial ao lançamento por arbitramento e suas limitações, com abordagem ao conceito desta técnica especial de lançamento e matérias afetas ao tema como ônus da prova, permuta de informações, provas obtidas ilicitamente, presunções e indícios, e por fim foram tratadas as limitações concernentes ao lançamento por arbitramento. Foram analisadas doutrinas internacional e nacional, com escopo de ter uma visão mais ampliada de como os estudiosos do direito tributário se portam ante a matéria. Verificou-se que indícios e presunções surgem como justificativa a esta técnica de declaração e constituição do crédito fiscal, observada sua distinção quase imperceptível.

Palavras-chave: Crédito Tributário, lançamento, espécies, arbitramento.

Sumario: 1 Conceito de tributo; 1.2 Obrigação e crédito tributário; 1.3 Constituição do crédito tributário; 1.4 Lancamento do crédito tributário;1.4.1 Lançamento tributário: (im)prescindível, (in)dispensável, (des)necessário;1.5 Espécies ou modalidades de lançamento; 1.5.1 Lançamento direto ou de oficio 1.5.2 Lançamento misto ou por declaração;1.5.3 Lançamento por homologação ou auto lançamento; 2.1 Lançamento por arbitramento; 2.1.1 Ônus da prova ; 2.1.2 Permuta de informações; 2.1.3 Provas obtidas ilicitamente; 2.1.4 Presunções e indícios; 2.2 Limitações ao lançamento por arbitramento.

1.1. CONCEITO DE TRIBUTO

Imperioso se faz conhecer o conceito de tributo, uma vez que este será o elo entre o contribuinte e o fisco na obrigação tributária. O conceito de tributo está estampado no artigo 3º do CTN[[1]](#footnote-1), o qual dispõe que “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”.

Analisando com minúcia o supracitado artigo, percebe-se que é:

Prestação pecuniária: pois é representada por dinheiro, para prover o Estado dos recursos que necessite.

Compulsória: nenhum tributo é pago voluntariamente, mas em face de norma jurídica.

Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: o tributo deve ser pago em moeda corrente, não havendo lugar para o pagamento de tributo em troca da prestação de serviços (tributo in labore) ou pela entrega de bens diversos de dinheiro (tributo in natura).

O doutrinador Janceski aponta que a penhora não extingue o crédito (MACHADO apud JANCESKI, 2011, p. 28).

“Havendo arrematação, a Fazenda recebera dinheiro. Mesmo na hipótese de adjudicação, não há direito de o executado se liberar da dívida, já que depende exclusivamente da vontade do credor, que pode preferir continuar com crédito e assim não pedir a adjudicação do bem. A previsão da lei “moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” serve apenas para colocar em harmonia com a possibilidade excepcional de lei específica e de exceção à regra admitir o pagamento mediante dação em pagamento (art. 156, XI, CTN).”

Que não constitua sanção de ato ilícito: o tributo tem como fato gerador sempre algo lícito. Entretanto o rendimento auferido em atividade ilícita está sujeito ao tributo.

Instituída em lei: a previsão constitucional do art. 150, inciso I, só admite que lei possa instituir o tributo. A mesma previsão vem ratificada pelo artigo 97 do CTN. A jurisprudência em situações admite a possibilidade da instituição e majoração de tributos, exceto se se fizer necessária lei complementar, quando sua utilização se encontra constitucionalmente vedada (inciso III do parágrafo primeiro do art. 102 da Constituição Federal).

Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: o ato vinculado é contraposto ao ato discricionário. Para Maria Syvia Zanella Di Pietro[[2]](#footnote-2) o ato será vinculado quando em norma que não deixa margem para opções. Em outras palavras, o ato do lançamento é obrigatório, devendo ser praticado pela autoridade administrativa.

Depreende-se que não há como afastar o princípio da legalidade, requisito do ato administrativo, da atividade administrativa vinculada.

1.2. OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O civilista Orlando Gomes em sua obra acerca de obrigações leciona que o instituto da obrigação, lato sensu, define-se como espécie maior do dever jurídico, referindo-se as obrigações de natureza pessoal, cujo elemento essencial é a prestação. Afirma o autor que:

“Para constituir uma relação obrigacional, uma das partes tem de se comprometer a dare, facere ou prestare, [...], isto é, a transferir a propriedade de um bem ou outro direito real, a praticar ou abster-se de qualquer ato ou a entregar alguma coisa sem constituir direito real. (GOMES, 2004, p.16)”

Se esta prestação, objeto do vinculo obrigacional, for negativa, avaliada economicamente, correspondera a uma divida, todavia se positiva, a um crédito.

Na concepção de Alexandre Rossato da Silva Ávila

“A obrigação nada mais é do que uma relação jurídica que une credor e devedor, cabendo a este o dever de satisfazer uma prestação em favor daquele. No pólo ativo deste vínculo que une os dois ou mais sujeitos está o credor, que tem o direito de exigir a prestação; no pólo passivo reside o devedor, a quem a lei impõe o dever de cumprir a prestação. (ÁVILA, 2006, p. 199)”

Unidas as partes ativa e passiva, pelo fato jurídico, estabelece-se a relação jurídica. Sobre o tema o doutrinador Dino Jarach leciona que:

*“La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuesto de la obligació[...]Concebida la relación jurídica tributaria como relación personal, se considera que el primer elemento de la obligación consiste en los sujetos activos y passivos; el segundo elemento es el objeto o la materia imponible,* identificándose en este concepto los hechos objetivos que dan origen a la obligación[[3]](#footnote-3). (JARACH, 1999, p. 378 -379)”

Analisando a obrigação, com enfoque na seara tributária, nota-se que esta independe da vontade do contribuinte para configurar no polo passivo da relação. Como bem observa Gilberto de Ulhôa Canto a obrigação tributária possui natureza “ex lege, e só o legislador pode declarar quando e como determinado indivíduo se torna sujeito passivo da relação jurídico-tributária”(ULHÔA CANTO, 1963, p. 88).

O princípio da legalidade estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art.5º, I). O princípio da legalidade tributária, por sua vez, dispõe que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça (CF, art. 150, I). A mesma regra é esposada pelo artigo 97 do CTN.

Para Hugo de Brito Machado:

“A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139), porém surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza” (MACHADO, 2004, p. 123)”.

Os doutrinadores tributaristas defendem que obrigação e crédito guardam distinção e independência entre si, pois a obrigação surge com a ocorrência de um fato gerador, com seu crédito correspondente, todavia este nasce com eficácia reduzida, sendo imprescindível o lançamento para sua concretização.

1.3. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Uma obrigação para ser exigível deve possuir três atributos: “Certeza” (an debeatur) da existência da obrigação, decorrente do próprio titulo; “Liquidez” (quantum debeatur), ou seja, identificação do objeto e da quantidade (valor) prescindindo de elementos extrínsecos; e por derradeiro, mas não menos importante, a “Exigibilidade” que se traduz no dever atual de cumprir uma obrigação[[4]](#footnote-4).(DIDIER, 2007, p. 448)

No Direito tributário, a existência de previsão normativa e abstrata não basta por si só para produzir qualquer repercussão no mundo jurídico. Do mesmo modo, a mera ocorrência do “evento” não trará nenhuma consequência jurídica. Os eventos e as relações efetivas somente ingressarão no campo jurídico quando revestidos, traduzidos em linguagem própria, o que ocorre com a produção da norma individual e concreta. (CARVALHO, 2000, p. 30-34).

Discorrendo acerca do lançamento, Gilberto de Ulhôa Canto disserta que:

“A obrigação principal cria encargos impessoais, que dependem, para se corporificar (estabelecendo o crédito), de uma ou diversas operações destinadas a apurar se aquela circunstância definida pelo legislador é hábil a gerar um ônus tributário, se está materializada em certo sujeito passivo, em que medida, e correspondendo a que gravame objetivo. (ULHÔA CANTO, 1963, p. 171)”.

Para dar liquidez ao crédito tributário, correspondente à determinada obrigação tributaria, revestindo-lhe dos atributos imprescindíveis para a exigibilidade da obrigação, tornando-o certo e exigível, a técnica tributária adotou o método do lançamento. Portanto, especificamente do ponto de vista tributário, tanto a eficácia quanto a exigibilidade do crédito tributário dependerão da realização deste ato denominado lançamento, que serve a dar concretude ao crédito.

Tentando explicar a relação entre a realização do lançamento e seus efeitos sobre obrigação e crédito, Alberto Xavier desenvolveu a chamada teoria dos graus sucessivos de eficácia do lançamento. Referida teoria delimita que com a ocorrência do fato tributário, a obrigação torna-se “existente”, enquanto que com o lançamento é formado um título, dotado de força executiva e que dá origem à relação jurídica abstrata, traduzida no crédito tributário, momento em que a obrigação se torna “atendível”. Em seguida, quando verificado o prazo de recolhimento, esta se torna “exigível” pelo sujeito ativo e “realizável” pelo sujeito passivo, de modo que apenas com o decurso de prazo sem o adimplemento que a obrigação se torna “exequível” (XAVIER, 1998, 427-428).

No magistério de Celio Armando Janczeski,

“A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, mas o crédito tributário somente nasce com o lançamento. Somente com um lançamento é que o Fisco poderá exigir tributo. O lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, mesmo que se resuma à homologação do que o sujeito passivo efetivamente fez (lançamento por homologação – art. 150, CTN) (JANCZESKI, 2011, p. 82)”.

O crédito tributário tem seu ponto de partida com o lançamento. O Código Tributário Nacional esboça o conceito legal de lançamento em seu art. 142, caput, o qual estabelece que: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível[[5]](#footnote-5)”. Nota-se, portanto, que a lei atribui a incumbência de produzir o lançamento à autoridade administrativa, condicionando a constituição do crédito a este ato.

Janczeski assevera que:

“A expressão “procedimentos administrativos” deve ser interpretada em sentido amplo, no sentido de atuação administrativa, já que na hipótese de a Fazenda Pública deter todos os elementos necessários ao lançamento, o mesmo pode ser levado a efeito sem instauração de um prévio procedimento. (JANCZESKI, 2011, p. 82)”.

Por conseguinte, o lançamento pode ser conceituado como o ato/procedimento por meio do qual se produz uma norma individual e concreta; sendo esta a própria forma de linguagem competente escolhida pelo ordenamento para revesti-lo, que terá um suporte físico, igualmente previsto pela legislação (usualmente a notificação de lançamento).

1.4. LANCAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A atividade administrativa de lançamento, que compete privativamente à autoridade administrativa, é vinculada, obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (paragrafo único do art. 142 do CTN). Trata-se de um procedimento cogente da Administração Pública no que diz respeito a sua função tributante, da qual não poderá abrir mão. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à exigência do crédito, tais como a inscrição em dívida, inserção em cadastros restritivos, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda Pública de proceder à regular constituição do crédito para prevenir a decadência do direito de lançar. (JANCZESKI, 2011, p. 82).

Em vista das disposições do Código Tributário Nacional, Misabel Derzi conceitua lançamento como:

“O ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso do homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade o direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo (Misabel Derzi apud JANCZESKI, 2011, p. 83)”

Para Regina Helena Costa lançamento:

“É o ato administrativo vinculado, declaratório nascimento da obrigação principal, mediante o qual só se procede à identificação dos sujeitos dessa relação, bem como a apuração do valor a ser pago a título de tributo, conferindo-se exigibilidade ao crédito correspondente (COSTA, apud JANCZESKI, 2011, p. 83)”.

A notificação eletrônica pode ser utilizada para o lançamento desde que observados todos os requisitos terminados pela lei conforme se observa da jurisprudência.

1.4.1. Lançamento tributário: (im)prescindível, (in)dispensável, (des)necessário?

A doutrina diverge sobre a necessidade, imprescindibilidade ou indispensabilidade de a Administração Pública realizar o lançamento do tributo para constituir o crédito tributário.

O nascimento da obrigação tributaria dá-se com a ocorrência do fato gerador, o crédito tributário, por sua vez, é constituído pelo lançamento. Porém, essa constituição não se da apenas pelo lançamento. Por certo, que o sujeito passivo também realiza atos que culminam na formalização do crédito, mas que não podem ser definidos como lançamento, e virtude de ser este ato privativo da autoridade administrativa.

Nesta esteira, conclui-se que o lançamento não é o único modo de constituição do crédito tributário, razão pela qual não há como defini-lo como imprescindível tampouco indispensável.

Afinal, há possibilidade tal formalização do crédito ser realizado pelo próprio contribuinte, que documenta a certeza e liquidez do crédito, apura o montante devido e realiza o pagamento, hipótese em que o Fisco restará dispensado de proceder ao lançamento, calculando tributo que já fora apurado.

Indispensável é a emissão de uma norma individual e concreta, sem a qual não há falar-se em fato jurídico tributário.

1.5. ESPECIES OU MODALIDADES DE LANCAMENTO

Em que pese a previsão no Código Tributário Nacional da existência de modalidades/espécies de lançamento do tributo, ato indispensável para constituição do crédito tributário, parte da doutrina especializada faz uma analise critica, na medida que todo o lançamento seria de ofício, uma vez que apenas a Administração Pública teria a prerrogativa de praticar este ato administrativo vinculado e obrigatório. Deste modo, a classificação careceria de fundamentação científica, já que se trataria apenas de narrativas dos eventos preparatórios ao ato do lançamento. Porém a doutrina majoritária e a jurisprudência como um todo têm reconhecido a classificação proposta pelo Código Tributário Nacional, que didaticamente prevê três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação (JANCZESKI, 2011, p. 85).

1.5.1. Lançamento direto ou de oficio

O lançamento de ofício, também denominado lançamento direto, é a modalidade de lançamento realizado pela autoridade administrativa, com os dados que possuí em seus registros ou naqueles que recebeu informação do sujeito passivo sem qualquer participação deste. (JANCZESKI, 2011, p. 85).

Sua previsão esta no artigo 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

 I - quando a lei assim o determine;

 II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

  III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

  IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

   V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

  VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

  VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

  VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro o artigo supra descrito expõe as hipóteses de forma não exaustiva admitindo que a lei ordinária da pessoa política competente estenda o rol a outros casos não previstos neste artigo. Pois o descumprimento dos deveres de colaboração pelo sujeito passivo, presentes no lançamento com base na declaração e por homologação, não pode comprometer a gestão, administração e arrecadação dos tributos de que depende o financiamento do Estado (BALEEIRO apud JANCESKI, 2011, p. 86).

Esta modalidade de lançamento é realizada pela Administração nas hipóteses em que o lançamento independe de qualquer atuação do administrado ou, ainda, nos moldes do artigo 149 do Código Tributário Nacional, quando o sujeito passivo ou terceiro interessado presta informações ou quantifica o débito tributário de forma insuficiente.

Observada a impontualidade no recolhimento de tributo, a constituição do crédito tributário dar-se-á mediante lançamento de ofício.

Na lição de Luciano Amaro, a modalidade em apreço possuí subsidiariamente a “função de substituto do lançamento por homologação [...] Se este se omite, total ou parcialmente, quanto ao cumprimento desse dever, cabe à autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício” (AMARO, 2006, p. 361).

Constitui-se crédito tributário por esta modalidade, por exemplo, no Imposto Territorial Predial Urbano – IPTU[[6]](#footnote-6), em que todos os dados, elementos e cálculo do *quantum debeatur* devido ficam a cargo da Administração municipal.

1.5.2. Lançamento misto ou por declaração.

Ocorre o lançamento por declaração nas modalidades de tributos em que o contribuinte declara ao Fisco a ocorrência do fato gerador, fornecendo-lhe as informações necessárias à averiguação do tributo devido. Justamente por haver a atuação tanto do contribuinte quanto do Fisco é que esta modalidade de lançamento também é denominada de mista.

Possui previsão no art. 147 do CTN, que estabelece:

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

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

Segundo Souto Maior Borges, a existência dessa declaração é pré-requisito procedimental do ato de lançamento que será expedido, num momento seguinte, pela Administração. (BORGES, 1999, p. 321).

Luciano Amaro vê a declaração como:

“Obrigação formal ou instrumental (obrigação acessória, nos termos do CTN, art. 113, § 2°) do sujeito passivo” de fornecer “dados fáticos”, os quais, sendo prestados corretamente, possibilitarão que o lançamento seja realizado pelo Fisco (AMARO, 2006, p. 358)”.

Leandro Paulsen observa que não se pode confundir o fato de existir obrigação acessória de prestar declaração com a existência de lançamento por declaração.

“Em diversos casos de lançamento por homologação exige-se do contribuinte a prestação de declaração, embora isso não condicione nem obste o pagamento por ele mesmo realizado antecipadamente. Do contrário, no lançamento misto a declaração é condição para que o órgão fazendário proceda a essa espécie de lançamento (PAULSEN, 2009, p. 1024)”.

1.5.3. Lançamento por homologação ou auto lançamento.

Por derradeiro, mas não menos importante, tem-se o lançamento por homologação, modalidade mais utilizada atualmente no Brasil.

Possui grande importância o estudo desta modalidade de lançamento, não apenas por sua grande participação na vida do contribuinte, mas por ser um dos institutos mais polêmicos do Direito Tributário brasileiro, ensejando diversas interpretações contraditórias e estando longe de unificação dogmática.

O lançamento por homologação está previsto pelo artigo 150 do CTN, que dispõe, in verbis:

“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Com uma rápida leitura dos dispositivos acima já se pode atentar para o fato de que o lançamento por homologação foge às características básicas previstas no art.142 do CTN, que, como já visto, prevê textualmente que o lançamento é ato privativo de autoridade administrativa. É justamente a previsão de que deve o sujeito passivo apurar o montante a ser recolhido e antecipar o pagamento, que leva às mais diversas interpretações.

O que é certo é que o Código Tributário obriga o particular a realizar diversas atividades que caracterizam o lançamento, como declarar a ocorrência do fato gerador, identificar-se (ou indicar terceiro, no caso de ser responsável tributário) como sujeito passivo, definir o montante a ser recolhido e finalmente, recolher o tributo, tudo isso sem intervenção da autoridade administrativa.

Observa Ruy Barbosa que, por conta da realização pelo sujeito passivo de todas as atividades acima, é que diversos tributaristas chamam o lançamento por homologação de autolançamento, ora como sinônimo, ora como denominação considerada mais apropriada. Segundo o autor, essa nomenclatura foi trazida para o Brasil por ser utilizada em diversos países de sistema jurídico semelhante, a exemplo da autoliquidación na Espanha, autodeterminación nos países latino-americanos e autoaccertamento na Itália (NOGUEIRA, 1982, p. 232).

Aliomar Baleeiro é um exemplo dos autores que se filiam ao entendimento de que subsiste o autolançamento (BALEEIRO, 2005, p. 828).

De outro lado, entendem alguns que a figura do art. 150 do CTN sequer pode ser considerada lançamento. Paulo de Barros Carvalho defende que, como é o sujeito passivo quem faz a apuração e o pagamento do tributo, o ato homologatório representaria mero ato de fiscalização, defendendo ainda a existência de tributos sem lançamento.

Para o autor:

“O ato homologatório exercitado pela Fazenda, extinguindo definitivamente o crédito tributário, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele. (CARVALHO, 2000, p. 429)”.

Portanto o cerne da questão é saber se o ato de homologação – expresso ou tácito – tem a natureza de lançamento tributário, ou se é apenas ato fiscalizatório.

Antes, porém, cabe distinguir lançamento por declaração e lançamento por homologação. Neste particular, a lição de Hugo Machado bem explicita a diferença existente:

“A distinção essencial entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação está em que no primeiro a lei impõe ao contribuinte o dever de prestar informações à Administração Tributária quanto ao fato gerador do tributo, mas a exigibilidade deste fica a depender de uma providência da autoridade administrativa. Prestadas as informações, isto é, feita a declaração, o contribuinte fica a aguardar o lançamento que a autoridade fará com base nelas. Não tem o dever de pagar antes de ser notificado do lançamento. Já no segundo, o contribuinte é obrigado a apurar o valor do tributo e antecipar o pagamento respectivo. (MACHADO, 2005, p. 137)”

 Extrai-se, por conseguinte, que no lançamento por declaração o sujeito passivo fornece ao órgão fazendário os dados necessários à expedição do ato administrativo de lançamento, para que, posteriormente, expedido o ato, a obrigação se torne exigível; já no lançamento por homologação, o sujeito passivo também está o brigado a fornecer todos os dados referentes à obrigação, através da guia competente a cada tributo, embora deva antecipar o pagamento, sem aguardar a realização do lançamento pelo Fisco. Dito isto, passa-se a analisar a natureza do lançamento por homologação.

 Partindo-se do direito positivo brasileiro como premissa, chega-se à conclusão de que não há autolançamento, posto que o artigo 142 do CTN é expresso em caracterizar a técnica do lançamento como “ato privativo da autoridade administrativa”.

 Segundo Souto Maior Borges,

“No Direito Positivo brasileiro, [...] o lançamento, em qualquer hipótese, é sempre de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142, caput). Por isso mesmo o Código Tributário Nacional repudiou o termo autolançamento, substituindo-o por lançamento por homologação (BORGES, 1999,p. 370)”.

Cabe acrescentar consideração de Estevão Horvarth, para quem “a quantia apurada pelo sujeito passivo é uma mera proposta de lançamento, porquanto o único ato a este correspondente, com caráter definitivo, segundo o CTN, é aquele emanado da Administração” (HORVARTH, 1997, p. 110).

Portanto, como o Código Tributário estabeleceu o dogma de que só é considerado lançamento o ato emanado pela autoridade, apenas restariam duas possibilidades: ou não há lançamento e a homologação representa mero ato de fiscalização ou a homologação tem a finalidade de lançar o tributo adiantado. Procede-se então a uma análise da sistemática dessa modalidade.

Expõe Alexandre Rossato da Silva Ávila que,

“Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o pagamento realizado pelo contribuinte não extingue desde logo o crédito, posto que tal pagamento é feito sob condição resolutória de posterior homologação do lançamento segundo previsão do § 1° do art. 150 do CTN (ÁVILA, 2006, p.267)”.

Observe-se que ao final do § 1° se fala em “ulterior homologação do lançamento”, terminologia que poderia induzir que o pagamento antecipado confunde-se com o lançamento, causando contradição com a premissa adotada pelo artigo 142 (ato emanado da Administração) e servindo de argumento aos que defendem o autolançamento.

Portanto, feito esse adiantamento, o Fisco terá o prazo de cinco anos contados do fato gerador para homologá-lo, o que pode ocorrer expressamente dentro do prazo ou de forma tácita no último dia do prazo qüinqüenal, caso se mostre inerte.

Luiz Emygdio da Rosa Jr. entende que não há lançamento, pois o ato do contribuinte não extingue o crédito, nem a autoridade realiza quaisquer das atividades previstas no art. 142 quando efetua a homologação (ou deixa transcorrer o prazo) (ROSA JR, 2006, p. 486).

Insistir aqui que haveria lançamento seria qualificá-lo de não ato.

Consoante o delineado por Vittorio Cassone, o fato de o contribuinte realizar praticamente todos os atos levaria à conclusão de que o lançamento “não é ato indispensável em todos os tributos” (CASSONE, 2004, p. 325).

A homologação poderia ser enquadrada, portanto de duas maneiras.

Primeiramente, se expressa ou tácita, como efetivo lançamento. Aqui somente pela manifestação do Fisco o crédito poderia ser considerado existente no mundo jurídico. Ou em uma segunda visão, como mero ato fiscalizatório, pois o adiantamento levado a cabo pelo contribuinte de fato já teria o condão de extinguir o crédito tributário, ainda que sob condição resolutória de posterior confirmação.

Pois é essa controvérsia que abre ensejo ao problema que será esmiuçado ao longo deste trabalho.

2.1. LANCAMENTO POR ARBITRAMENTO

A maior parte da doutrina não define o arbitramento como modalidade de lançamento, dada a sua especificidade, mas como técnica, um critério subjetivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre os seus deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia, e de apresentar as declarações obrigatórias por lei, não tendo caráter punitivo. Nos termos do artigo 148 do CTN[[7]](#footnote-7), referida técnica pode ser empregada pelos agentes tributários quando as declarações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo forem omissos ou não merecedores de fé, sendo permitido o arbitramento do valor a ser utilizado como base de cálculo, respeitado o processo administrativo regular e os princípios a ele inerentes.

Para o doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem o arbitramento é “apenas técnica” de lançamento de ofício, tal procedimento pode ocorrer “tanto nos tributos que deveriam ser lançados com base em declaração do contribuinte quanto nos lançados por homologação”, hipótese em que a Fazenda está autorizada a “pôr de lado a escrita, os livros e demais informações prestadas pelo sujeito passivo (havendo omissão, fraude ou simulação)” com o fito de garantir o recolhimento do tributo (COÊLHO, 2006, p. 768).

Portanto para os que entendem do mesmo modo que o supracitado autor, não se trata o lançamento por arbitramento de verdadeira espécie de lançamento, mas sim de uma técnica diferenciada de lançamento de ofício, que também pode ser empregada em caso de discrepâncias entre as informações prestadas pelo sujeito passivo e os fatos efetivamente ocorridos em lançamento feito por homologação[[8]](#footnote-8).

Ocorre que a referida técnica gera polêmica, pois mesmo havendo a possibilidade de a Administração arbitrar o valor do tributo devido, baseando-se em elementos idôneos de que dispuser, deve fazê-lo de forma razoável, afastando a confusão entre arbitramento e arbitrariedade[[9]](#footnote-9).

Evita-se a arbitrariedade com fiel observância ao principio da reserva legal, do qual se extrai que os atos da administração tributaria, com relevo ao lançamento, são atos administrativos vinculados. A isso se deve a necessidade de afastar qualquer discricionariedade administrativa, posto que representa um processo técnico alternativo e estrito para apuração do tributo devido. Tal afirmativa é corroborada pela parte final do art. 148 do Código Tributário Nacional, o qual ressalva a possibilidade de avaliação contraditória, administrativa ou judicial, por parte do sujeito passivo da obrigação tributaria.

Em países que se constituem Estado Democrático de Direito, como nosso, a Carta Magna garante os direitos fundamentais do contribuinte que não podem ser vilipendiados pela lei tributaria ou pela Administração Fazendária quando de sua aplicação, com escopo de reger e limitar as relações jurídicas entre o poder legiferante e as garantias constitucionais.

2.1.1. Requisitos autorizadores do arbitramento.

No sistema tributário pátrio a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador, conforme prevê o artigo 113 do Código Tributário Nacional[[10]](#footnote-10), que estabelece:

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

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

Entrementes, o crédito é constituído pelo lançamento, que conforme preconiza o art. 142[[11]](#footnote-11) do CTN é o procedimento obrigatório e vinculado por meio do qual o sujeito ativo da obrigação tributária, o Fisco, torna efetivo o seu crédito.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

O dispositivo supracitado apresenta os elementos essenciais que o lançamento deve preencher para sua validade. A inobservância de um desses elementos ou sua incompatibilidade com a verdade material contamina de vício insanável ato administrativo.

Nesse sentido afirma Alberto Xavier

“A anulação é o ato pelo qual a administração fiscal revoga, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre diretamente da Lei. Ao invés do que sucede na figura do lançamento provisório excessivo (ou infundado) que deixa de produzir os seus efeitos por caducidade da providência em que se traduz, o lançamento definitivo excessivo (ou infundado) padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: os efeitos cessam de se produzir mercê de um ato jurídico que os constata e que consequentemente os destrói retroativamente (Xavier, 1977, p. 90) “

 A matéria em apreço é tratada pelo art. 148 do CTN[[12]](#footnote-12), o qual expõe os requisitos autorizadores dessa técnica excepcional.

 “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

Nota-se que o art. 148 do CTN somente autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiro que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita, do contrario, ficam vedadas as presunções e os indícios que afastam o lançamento da realidade dos fatos e da capacidade econômica do sujeito passivo.

O doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho em livro escrito em colaboração com a Prof.ª Misabel de Abreu Machado Derzi, denominado Direito Tributário Aplicado: Estudos e Pareceres, comentaram o tema do arbitramento fiscal, tendo em vista o artigo 148 do CTN, que se segue

*“O arbitramento, mediante processo regular, não é procedimento de lançamento especial. As modalidades de lançamento, previstas no Código Tributário Nacional, são apenas três: de ofício, com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiros e por homologação. O arbitramento, disciplinado no art. 148, é apenas técnica – inerente ao lançamento de ofício – para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte ou que, embora existentes, não mereçam fé. Assim sendo, tanto nos tributos que deveriam ser lançados com base em declaração do contribuinte quanto nos lançados por homologação, o art. 148 autoriza a Fazenda Pública a pôr de lado a escrita, os livros e demais informações prestadas pelo sujeito passivo (havendo omissão, fraude ou simulação), para lançá-los de ofício. Sendo feito o lançamento de ofício ou a sua revisão nas hipóteses elencadas no art. 149 citado, poderá o Fisco servir-se da técnica do arbitramento, obedecidos os pressupostos e requisitos do art. 148, quais sejam:*

*ausência de escrita ou de documentação que a lastreie (a isso estando equiparada a recusa em informar ou entregar documentação por parte do contribuinte ou de terceiro obrigado);*

*prévia desonestidade do sujeito passivo nas informações prestadas ou na elaboração da escrita, abalando-se a crença nos dados por ele oferecidos a par de documentação imprestável eivada de falsidade;*

*processo regular assecuratório do direito de defesa do contribuinte;*

*utilização, pela Administração, de quaisquer meios probatórios, desde que razoáveis e assentados em presunções tecnicamente aceitáveis (preços estimados segundo o valor médio alcançado no mercado local daquele ramo industrial ou comercial – pautas de valores; ou índice de produção pautado em valores utilizados, em período anterior, no desempenho habitual da empresa-contribuinte que sofre o arbitramento etc.);*

*finalmente, o regime de arbitramento não impede, ao contrário, admite avaliação contraditória administrativa ou judicial de preços, bens, serviços ou atos jurídicos (as presunções adotadas são juris tantum, admitindo outra avaliação contraditória) (COÊLHO, 2012, p.697)”*

Porém, para justificar o arbitramento, tem sido cada vez mais comum o fisco se utilizar de presunções e indícios. Sobre o tema cabe citar o doutrinador Ives Gandra da Silva Martins que coordenou, em 1984, o IX Simpósio Nacional de Direito Tributário com o tema “Presunções no Direito Tributário” publicado pela editora Resenha Tributária.

Sua posição naquele simpósio foi a de que somente presunções *iure et de iure* poderiam ser utilizadas pelo Fisco, em face das garantias de defesa asseguradas aos contribuintes e colocadas no Código Tributário Nacional no capítulo referente à exegese como a retroatividade benigna[[13]](#footnote-13) (art. 106), a integração analógica a favor do contribuinte[[14]](#footnote-14) (art. 108, I, parágrafo 1°) e o princípio in dubio em prol do pagador de tributos[[15]](#footnote-15) (art. 112), em que observou:

“Por outro lado, os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, próprios do direito tributário, impedem a utilização das presunções juris tantum ou quaisquer outras formas de aproximação ou integração analógica para caracterização da ocorrência do dever de pagar. É que poderiam tais presunções ser derrubadas por fatos ou, não havendo fatos capazes de derrubá-las, pela insuficiência das provas alegadas pelo Fisco para justificar o lançamento (MARTINS, 1984, p. 19)”

O tema indícios e presunções em razão de sua importância quanto ao lançamento por arbitramento será abordado em capitulo especifico.

2.1.2. Presunções, ficções e indícios.

As presunções foram inseridas na categoria dos meios de prova, podendo ser definidas como a compreensão lógica que se tira a partir de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido.

Não se pode olvidar da distinção entre presunção legal e presunção do homem, conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho.

“A doutrina tradicional costuma distinguir as presunções em legais e do homem (homini). As legais, por sua vez, seriam absolutas e relativas. As primeiras não admitiriam prova em contrário (juris et de jure); as segundas, sim (juris tantum). As ficções seriam criações jurídicas sem fomento no mundo real, obra da imaginação criadora dos juristas, ou melhor, dos legisladores.(COELHO, 1999, p.67)”

Servem as presunções de instrumento para passar de um fato conhecido para o desconhecido, provando-se, desta forma, este último, ou seja: na presunção ocorre a fixação de uma verdade hipotética em relação a certos fatos, posto que não provada por meios diretos.

A doutrina argentina, representada pelo Horacio A. Garcia Belsunce, também se manifesta quanto ao tema.

*“La presunción es un proceso lógico conforme al cual, existe un hecho base conocido y probado, se concluye una afirmación de un hecho, llamado hecho presumido o inferido, sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos.*

*También podemos decir que las presunciones son un juicio lógico por el que de un hecho base se extrae un hecho consecuencia, debiendo el hecho base estar completamente acreditado y siendo además necesario que entre este y el hecho consecuencia exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano[[16]](#footnote-16)(BELSUNCE, 2003, p.236-237)”*

De tal forma que, nas presunções estamos perante certo tipo de correlação que se instaura entre dois planos distintos:

O plano da existência dos fatos;

O plano dos meios de prova desses fatos.

Na presunção é preciso que ocorra uma relação de causalidade jurídica entre um fato conhecido e um fato desconhecido.

Com efeito, toda norma atribui a certos fatos determinada consequência, por força do princípio da imposição. Estas consequências somente serão concretizadas - a norma somente incidirá - se e quando ocorrer o fato da hipótese prevista na norma. Ou seja, para efetivação da incidência, deve ser comprovada a demonstração da ocorrência do fato que figura como hipótese normativa, sem o que não poderá haver incidência.

No caso de não existência dessa correlação entre fato conhecido e fatos desconhecido, a consequência jurídica ao fato conhecido não será por presunção, mas por ficção. E ficção não pode ser fato gerador de tributo.

Misabel Derzi, explicando a praticabilidade, sobre o prisma constitucional, aduz:

“Como regra geral, a doutrina e a jurisprudência tendem a reconhecer a constitucionalidade das presunções, ficções ou somatórios que sejam definidos na lei. Entretanto, a norma inferior legal não pode ofender a norma constitucional superior. Especialmente no Brasil, é de se refletir sobre o tema, uma vez que a Constituição Federal, ao regular o Sistema Tributário, desce a pormenores que acabam por delimitar materialmente a competência legislativa dos entes estatais tributantes. A praticabilidade, como um princípio importante e difuso no ordenamento, autoriza a criação de presunções, tetos e somatórios em lei, desde que, com isso, não fiquem anulados princípios constitucionais como aquele que veda utilizar tributos com efeito de confisco ou aquele que determina a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Sustentando que a capacidade econômica consiste em algo concreto e não fictício, autores apontam a inconstitucionalidade das presunções fiscais absolutas (iuris et de iure) e a ilegitimidade daquelas relativas que não sejam razoáveis e logicamente justificáveis ou que não consintam, de modo amplo, na demonstração da prova contrária[[17]](#footnote-17)(DERZI, 2012, p. 159)”

Luiz Eduardo Schoueri, sobre o uso das presunções simples, nos casos em que as provas devem ser produzidas, com propriedade escreve:

“[...]a razão porque não cabe emprego de presunções simples em lugar das provas e imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade - ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.(SCHOUERI, 1997, p 85-86)”.

Em síntese, a presunção legal, utilizada excepcionalmente, libera a Fazenda Pública do ônus da prova, admitindo prova em contrario (*juris tantum*). Já a ficção tem sua gênese em uma falsidade, pois a legislação prevê como verdadeiro um fato que é eminentemente falso. O indicio por sua vez apresenta-se com um inicio de prova, um ponto de partida, sem condão de sustentar aplicação de penalidade sem subsidio de outras provas.

2.1.3. Ônus da prova.

 É inafastável a obrigação do fisco possuir provas para subsidiar cobrança de tributos devidos ou penalidades eventualmente impostas aos contribuintes, deste modo fica assegurado quanto a impugnações administrativas ou judiciais, conforme assevera Paulo de Barros Carvalho.

“Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa. Seguindo adiante, vindo o sujeito passivo a contestar a fundamentação do ato aplicativo lavrado pelo Fisco, o ônus de exibir a improcedência dessa iniciativa impugnatória volta a ser, novamente, da Fazenda, a quem quadrara provar o descabimento jurídico da impugnação fazendo remanescer a exigência. (CARVALHO 1998)”

 Verifica-se que ha um auxílio mútuo entre os entes da federação, quanto à obtenção de prova, quer por disposição legal ou por convênios, são conhecidas como prova emprestada, tratada a seguir.

2.1.4. Prova emprestada.

Por expressa previsão no art. 199 do CTN “a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”. E tem sido comum o fisco federal utilizar-se de provas obtidas pelo fisco estadual, quando da fiscalização dos tributos de sua competência, para apurar, por exemplo, omissão de receita. A matéria foi enfrentada pelo STJ e esposada no acordão proferido pela eminente Ministra relatora Eliana Calmon e acolhida por unanimidade pelos componentes da 2° turma:

“Deixa claro art.7° do CTN que são distintos os conceitos de competência tributária e capacidade tributária ativa. Enquanto o primeiro consiste na capacidade legiferante a capacidade tributária ativa é a aptidão para arrecadar e fiscalizar os tributos. A competência é indelegável, por que deriva da lei, o que não ocorre com a capacidade tributária ativa que, por ter natureza administrativa, pode ser transferida outrem, se a lei assim o permitir. Aliás, ocorre muito o fenômeno da transferência em relação à parafiscalidade, cuja arrecadação compete a outrem que não o destinatário da receita”.

Todavia é imprescindível que haja prévia previsão legal ou convenio firmado entre os entes da federação, pois a cooperação importa em quebra do sigilo funcional, visto que há a transmissão de informações obtidas através de determinadas ações fiscais.

2.2. LIMITAÇÕES AO LANCAMENTO POR ARBITRAMENTO.

As limitações ao poder de tributar, que por conseguinte afetam o lançamento por arbitramento e revestem-se como garantia individual do contribuinte, podem decorrer de princípios ou imunidades, que são institutos jurídicos diversos, embora certos princípios expressos façam brotar ou rebrotar imunidades determinadas.

Nesta linha, destaca-se o posicionamento adotado no Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 712-DF:

“Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições”.

A eminente jurista Misabel Derzi, acerca dos princípios constitucionais, leciona.

“A consagração de uma imunidade expressa é, às vezes, consequência lógica de um princípio fundamental. Do princípio federal resulta a imunidade recíproca, dedutível mesmo na ausência de recepção literal do texto, porque expressão da autonomia relativa dos entes estatais e de sua posição isonômica, logicamente dedutíveis. Basta considerar que extraímos a doutrina, em suas linhas básicas, da jurisprudência da Suprema Corte constitucional dos EEUU, país cuja Constituição é silente sobre a citada imunidade. Igualmente a imunidade das instituições de educação e assistência social que não almejam distribuição de lucro, decorre da inexistência de capacidade contributiva, princípio norteador da igualdade e imprescindível à efetividade da imposição. (DERZI, 2012, p. 161)”

Calha vincar que nem todo princípio, conduz a uma imunidade, como é o caso dos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. Necessário se faz a compreensão da distinção entre os princípios e imunidades, conforme assevera Sacha Calmon.

*“Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição.*

*As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não incidência constitucionalmente qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria.(COELHO, 2012 , p. 161-162)”*

Conclui-se que o arbitramento encontra limites na lei, não podendo ser aplicado de forma desarrazoada. Estes limites revelam-se como um escudo ao contribuinte oponível ao Estado, quando de sua função tributante.

**REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BELSUNCE, Horacio A. Garcia, **Tratado de tributacion**. Tomo I, “Derecho tributario” (dos volúmenes de 1548pags.). Director y coautor. Ed. Astrea, 2003.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. Revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**. 13ª ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014

COELHÔ, S. C. N;DERZI, M. A. M; MOREIRA, A. Impossibilidade de adoção de valor declarado em nota fiscal inidônea para lançamento do tributo - arbitramento mandatório. Ilegalidade da atribuição de responsabilidade tributária a terceiro não vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. **Rev. Dialética de Direito Tributário**, n.234, p. 153-160, mar. 2015

DIDIER JR, Fredie. e Sarno Braga ,Paula e Oliveira ,Rafael. **Curso de Direito Processual Civil** - Vol. 2. 1° Ed. Salvador: Juspodovim, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo** - 27. ed. -São Paulo: Atlas, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado**. Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

\_\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Aplicado**: Estudos e Pareceres, Belo Horizonte, Del Rey, 1997.

GRANDA, I; TALARICO, M; MOREIRA, Arbitramento. Arbítrio se Fundamentação Legal - Inteligência de Princípios e Normas Constitucionais sobre a Hipótese de Imposição de Imposto de Renda e Outros Tributos. **Rev. Dialética de Direito Tributário**, n.220, pg. 140. Janeiro 2014.

Ericksen Prätzel Ellwanger, Ação de Repetição de Indébito e o Lançamento Tributário por Homologação, Florianópolis.

HORVARTH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

JANCZESKI, Célio Armando, **Direito tributário e processo tributário:** teoria e prática Caxias do Sul, RS: Plenum, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário - constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MARTINS, I ; Murgel, M. Base de Cálculo do Lucro Arbitrado para Apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – A Forma Jurídica para Calculá-la **Revista Dialética de Direito Tributário,** n.193, outubro/2011;

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **A decadência no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

RUARO, Dirceu Antônio. **Manual de apresentação de produção acadêmica**: pesquisa, textos acadêmicos, apresentação de trabalhos. 2. ed. Pato Branco: Faculdade Mater Dei, 2004.

[SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga](http://www.lexml.gov.br/busca/search?doutrinaAutor=Seixas%20Filho%2C%20Aur%E9lio%20Pitanga), **Faculdade da administração na determinação de tributos** (lançamento e liquidação). Separata da ABDF-Resenha. Trabalhos sobre os Temas das XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. 2º Trimestre/2006.

Jarach, Dino, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999

VILLALBA, G. R. Facultades de la administración en Materia de Comprobación e Investigación. Ponencia. In: II SEMINARIO IBEROAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. 1995, Montevideo.

1. [↑](#footnote-ref-1)
2. O chamado "poder vinculado'', na realidade, não encerra "prerrogativa" do Poder Público, mas, ao contrário, dá ideia de restrição, pois, quando se diz que determinada atribuição da Administração é vinculada, quer-se significar que está su jeita à lei em praticamente todos os aspectos. O legislador , nessa hipótese, preestabelece todos os requisitos do ato, de tal forma que, estando eles presentes, não cabe à autoridade administrativa senão editá-lo, sem apreciação de aspectos concernentes à oportunidade, conveniência, interesse público, equidade. Esses aspectos foram previamente valorados pelo legislador. (Di Pietro, 2014, p. 97) [↑](#footnote-ref-2)
3. A relação jurídica fiscal, que tem sua genese na lei, exige como pré-requisito fundamental para seu nascimento que se verifique na realidade fatica o ato, ou os atos abstratamente definido por lei como pressuposto da obrigação (...) concebida, a relação jurídica fiscal, como uma relação pessoal , considera-se que o primeiro elemento da obrigação consite nos sujeitos ativos e passivos ; o segundo elemento é o objeto da materia tributável , identificando-se neste conceito os atos objetivos que dão origem à obrigação.(tradução do nossa) [↑](#footnote-ref-3)
4. [↑](#footnote-ref-4)
5. [↑](#footnote-ref-5)
6. [↑](#footnote-ref-6)
7. [↑](#footnote-ref-7)
8. [↑](#footnote-ref-8)
9. [↑](#footnote-ref-9)
10. [↑](#footnote-ref-10)
11. [↑](#footnote-ref-11)
12. [↑](#footnote-ref-12)
13. [↑](#footnote-ref-13)
14. [↑](#footnote-ref-14)
15. [↑](#footnote-ref-15)
16. A presunção é um processo lógico pelo qual a partir de um fato conhecido e comprovado, se conclui pela afirmação de uma consequência, chamado de fato presumido ou inferido, sobre o qual se projetam determinados efeitos jurídicos.

Também podemos dizer que as presunções são um julgamento lógico pelo qual de um ato se extrai uma consequência, devendo o fato estar completamente acreditado, e sendo imprescindível que entre este fato e a consequência exista um elo preciso e direto, segundo as regras de critério humano.(tradução nossa) [↑](#footnote-ref-16)
17. [↑](#footnote-ref-17)