

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

FACULDADE DE DIREITO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Flávia Gehlen Frosi

**A APLICAÇÃO DE PAUTAS FISCAIS NO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

Porto Alegre
2007

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

FACULDADE DE DIREITO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Flávia Gehlen Frosi

**A APLICAÇÃO DE PAUTAS FISCAIS NO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Humberto Ávila

Porto Alegre
2007

RESUMO

Trata-se de dissertação que se ocupa da análise da utilização de pautas fiscais no ICMS quando adotado o regime de substituição tributária progressiva. O trabalho é dividido em duas partes: a primeira trata das balizas propedêuticas, examinando o conceito, a natureza jurídica, a função simplificadora das pautas fiscais através do princípio da praticabilidade e pretensamente da eficiência jurídica, concluindo que consistem em instrumentos para a promoção da igualdade no âmbito tributário. A segunda parte é composta pelos fundamentos e requisitos para a aplicação das pautas fiscais, com apoio no pensamento generalizante de Schauer. Demonstra-se que, através de padronizações, ocorre o fomento da igualdade geral, pois é possível alcançar um maior número de contribuintes. Com isso, somando-se a análise do direito positivo, possibilita-se a fixação dos requisitos constitucionais (vinculatividade, generalidade e não-excessividade da base de cálculo) e infraconstitucionais (adoção do preço usual e respeito aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência) para a validade da utilização das pautas fiscais no ICMS.

Palavras-chave:

ICMS, generalização, igualdade geral, padronização, pauta fiscal, validade.

RIASSUNTO

Si tratta di una tesi che si occupa dell'analisi dell'utilizzo di standard fiscali nell'ICMS (Imposta sulla Circolazione di Merci e Servizi) quando viene adottato il regime di sostituzione tributaria progressiva. Il testo è diviso in due parti: la prima tratta le fondamentali propedeutiche, esaminando il concetto, la natura giuridica e la funzione semplificatrice di questi standard fiscali attraverso il principio della praticabilità e presuntuosamente dell'efficienza giuridica; concludendo che consistono in strumenti per promuovere l'eguaglianza nell'ambito tributario. La seconda parte è composta dalle basi e dai requisiti per l'applicazione degli standard fiscali, con appoggio nel pensiero generalizzante di Schauer. Si dimostrerà che, attraverso le uniformazioni, sarà possibile creare le condizioni ottimali per ottenere l'eguaglianza generale; poiché raggiunge un numero maggiore di contribuenti. Oltre a ciò, con l'aggiunta del diritto positivo, sarà possibile fissare dei requisiti costituzionali (vincolatività, generalità e non-eccessività della base di calcolo) e infracostituzionali (adozione del prezzo usuale e rispetto sia al principio della libera iniziativa sia a quello della libera concorrenza) per la validità degli standard fiscali nell'ICMS.

Parole-chiave:

ICMS, eguaglianza generale, generalizzazione, standard fiscale, uniformazione, validità.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

DJ	Diário da Justiça
DOE	Diário Oficial do Estado
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
LC	Lei Complementar

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 PAUTAS FISCAIS NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)	10
1.1 Previsão normativa	11
1.2 Conceito	13
1.3 Modalidades de pautas fiscais	15
1.4 Natureza jurídica	19
1.4.1 Presunções legais absolutas	20
1.4.2 Presunções legais relativas	23
1.4.3 Presunções simples	27
1.4.4 Ficções jurídicas	29
1.4.5 Tomada de posição	33
1.5 Função simplificadora da pauta fiscal	35
1.5.1 Praticabilidade administrativa	38
1.5.2 A presumida atuação do “princípio” da eficiência	43
1.5.2.1 Relação com figuras afins	44
1.5.2.1 Dimensão normativa	47
1.5.2.3 Do funcionamento do postulado da eficiência no ordenamento jurídico brasileiro	50
1.5.2.4 A eficiência e as pautas fiscais	55
2 A APLICAÇÃO DA PAUTA FISCAL NO ICMS	57
2.1 A nova função da igualdade no Direito Tributário	57
2.1.1 Positivismo presumido	58
2.1.1.1 Zonas de sub e supra inclusão das regras	59
2.1.1.2 Tomada de decisão baseada em regras	62
2.1.1.3 Aceitação de resultados subótimos	65
2.1.1.4 A coexistência de princípios e regras no positivismo presumido	68
2.1.2 A aferição da igualdade no Direito Tributário	71
2.1.2.1 Situação atual brasileira	72
2.1.2.2 A igualdade geral	78

2.1.2.3 A questão da capacidade contributiva com a adoção de pautas fiscais	81
2.2 Requisitos normativos para a aplicação constitucional da pauta fiscal no ICMS	84
2.2.1 Requisitos constitucionais	84
2.2.1.1 Vinculatividade	85
2.2.1.2 Generalidade	87
2.2.1.2.1 Análise da desigualdade gerada pela pauta fiscal	89
2.2.1.3 Não-excessividade da base de cálculo	94
2.2.2 Infraconstitucionais	95
2.2.2.1 Adoção de valores usualmente praticados	96
2.2.2.2 Conformação com os princípios da livre iniciativa e livre concorrência	98
2.3 Refutação dos demais argumentos contrários à utilização das pautas fiscais	100
CONSIDERAÇÕES FINAIS	108
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	111

INTRODUÇÃO

A utilização das pautas fiscais no ICMS, ainda hoje, causa desacordos tanto doutrinários quanto jurisprudenciais, malgrado seu emprego desde antes da própria Constituição Federal de 1988. As pautas são prevalentemente utilizadas no sistema da substituição tributária “para frente”, conforme se demonstrou na fundamentação do Ministro Ilmar Galvão, em seu voto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1851 (DJ 22.11.2002), em que foi relator. Apesar do advento da Emenda Constitucional 03/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150, autorizando expressamente o uso da figura, nem a jurisprudência, nem a doutrina conseguiram ainda chegar a um consenso sobre o assunto¹.

¹ A título de exemplificação, elencam-se, aqui, duas decisões não unânimes sobre o assunto: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1851, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002, em que foram vencidos os Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e Marco Aurélio. Também a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2777, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Cezar Peluso, em que se espera o voto de desempate do Ministro Carlos Britto, que discute a constitucionalidade de previsão legal de restituição dos valores quando se constata que a operação final ocorreu com preços menores do que estabelecido pelas pautas. Na doutrina, são contrários à constitucionalidade, para citar alguns: CARRAZZA, Roque A. *ICMS – substituição tributária ‘para frente’ em operações interestaduais – peculiar situação do Estado de Goiás*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 101, São Paulo: Dialética, 2003, p. 103; DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 182-188. Por outro lado, podem-se citar dois doutrinadores favoráveis às pautas: ÁVILA, Humberto. *Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal*. Revista da AJURIS, v. 32, n. 100, Porto Alegre:

Todavia, o Supremo Tribunal Federal já decidiu pela constitucionalidade da substituição tributária progressiva² e, portanto, da utilização de pautas fiscais no ICMS. Porém, não houve ainda o exame específico sobre as pautas propriamente ditas tanto por parte da jurisprudência quanto pela doutrina³. Muitas das objeções apresentadas colocam-nas em oposição aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, por deixar de considerar os aspectos individuais dos contribuintes, não aplicando, desta forma, o princípio do tratamento igual aos contribuintes iguais e diferente naquilo em que se diferem.

O presente estudo tem por objetivo demonstrar a equivocidade de tais orientações e se propõe a estudar a conformação teórica da pauta fiscal dentro do sistema jurídico brasileiro, submetê-la ao ângulo de análise da igualdade geral e traçar os requisitos para sua aplicabilidade. Em vista da importância do ICMS no sistema tributário pátrio e do crescente aumento de utilização de pautas fiscais, através da adoção do sistema da substituição tributária progressiva, mostra-se imprescindível seu exame aprofundado para evitar excessos ou usos impróprios, de modo a garantir sua utilização consentânea com o sistema constitucional.

Para o desenvolvimento do presente estudo, que procura ter a Constituição Federal como o principal referencial, serão analisados os dispositivos constitucionais, legais e, eventualmente, infralegais atinentes às pautas fiscais, com apoio da

AJURIS, dez. 2005; e LOBO TORRES, Ricardo. *Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). ICMS problemas jurídicos. São Paulo Dialética, 1996, p. 201.

² Conforme os seguintes acórdãos: Recurso Extraordinário nº. 213.396, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 01.12.2000; Recurso Extraordinário nº. 194.382, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Maurício Corrêa, DJ 25.04.2003.

³ Há o início do tratamento do tema por Humberto Ávila, como se constatará no decorrer da exposição e sobre figuras como tipificação, padronização, que serão tratadas na medida da importância para o objetivo central deste estudo.

jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mesmo que de modo apenas indireto. As teses doutrinárias estrangeiras usadas para amparar as posições tomadas na pesquisa não são simplesmente aceitas e transpostas para a realidade brasileira, mas, sim, cuidadosamente examinadas sob o ponto de vista do sistema jurídico pátrio.

Para isso, o trabalho será dividido em duas partes, sendo que a primeira tratará das balizas propedêuticas, examinado o conceito, a natureza jurídica e a função simplificadora das pautas fiscais através do princípio da praticabilidade e pretensamente da eficiência jurídica, concluindo que consistem em instrumentos para a promoção da igualdade no âmbito tributário.

A segunda parte é composta pelos fundamentos e requisitos para a aplicação das pautas fiscais, amparando-se no pensamento generalizante de Frederick Schauer⁴. Procurar-se-á mostrar que com o fomento da igualdade geral, através de padronizações, será possível alcançar um maior número de contribuintes, promovendo mais intensamente a igualdade que em um sistema de acerto tributário individual. Com isto, somando-se a análise do direito positivo, possibilita-se a fixação dos requisitos constitucionais (vinculatividade, generalidade e não-excessividade da base de cálculo) e infraconstitucionais (adoção do preço usual e respeito aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência) para a validade da utilização das pautas fiscais no ICMS. Por fim, haverá um breve exame dos demais argumentos utilizados pela doutrina, na tentativa de infirmar a validade das pautas fiscais, com o fito de demonstrar a total compatibilidade das pautas com o ordenamento jurídico pátrio.

⁴ SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 2002, e SCHAUER, Frederick. *Profiles, probabilities and stereotypes*. Cambridge: Harvard University Press, 2003.

1. PAUTAS FISCAIS NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

Diante da complexidade do ordenamento jurídico-tributário nacional, cada vez mais se está lançando mão de técnicas⁵ que facilitam tanto a atuação do Poder Público em seus deveres de fiscalização e arrecadação, quanto o cumprimento das obrigações principais e acessórias por parte do contribuinte.

Dentre toda a gama de técnicas tributárias, encontra-se a padronização⁶, cujo objetivo é alcançar a economicidade e a comodidade da tributação⁷ por meio da

⁵ Mais precisamente, técnicas tributárias, que, segundo Jarzyk-Dehne, podem ser consideradas todas as medidas organizatórias, jurídicas e administrativas da arrecadação e fiscalização tributárias. JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierung im Steuerrecht*. Berlim: Dunker & Humblot, 2003, p. 18. “[...] *Steuertechnik als alle organisatorischen juristischen und administrativen Maßnahmen der Steuererhebung und –kontrolle.*” [Tradução nossa].

⁶ Termo traduzido da palavra alemã *Pauschalierung*. Há divergências quanto à sua tradução, sendo traduzido por Lobo Torres como *quantificação*. Para o autor, esta figura “consiste em estabelecer limites para a base de cálculo dos impostos ou por outras determinações legais”. LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 340-341. Diferentemente, Ávila o traduz como padronização. ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 124, São Paulo: Dialética, jan. 2006, p. 97. Será, no presente trabalho, empregado o termo padronização por ser considerado mais preciso, uma vez que, com a adoção dessa figura, assume-se um padrão que representa a média dos casos envolvidos para a base de cálculo de impostos, não se lhe impondo um limite.

⁷ JARZYK-DEHNE, op. cit., p. 20.

adoção de critérios probabilísticos, afastando a aferição da realidade, como meio próprio e primário para integrar a norma tributária⁸, com a condição de que esse critério probabilístico seja verdadeiro na média dos casos por ele regulados⁹.

O presente trabalho tem por objetivo a análise de uma das formas de padronização fiscal denominada pauta fiscal e, especificamente, de sua aplicação no ICMS. O presente capítulo, portanto, examinará a previsão normativa, o conceito, as modalidades e as funções específicas por ela exercidas.

1.1 PREVISÃO NORMATIVA

A pauta fiscal é utilizada para fixar a base de cálculo do ICMS quando, em razão das características das operações econômicas envolvidas, o contribuinte é submetido à figura da substituição tributária “para frente”. Essa figura, prevista na Constituição Federal, no parágrafo 7º do artigo 150, determina que, por previsão legal, a obrigação pelo pagamento do tributo, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, pode ser atribuída a sujeito passivo na condição de responsável, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Desse modo, é permitida a cobrança antecipada do imposto de um fato gerador que ainda vai acontecer, presumidamente, devendo, portanto, ser-lhe atribuído artificialmente algum valor monetário, o que se faz através das denominadas pautas

⁸ JARZYK-DEHNE, *Pauschalierung im Steuerrecht*, p. 32

⁹ *Ibidem*, p. 53.

fiscais. Tal figura foi muito contestada e sua constitucionalidade foi posta em xeque por motivos diversos, que serão analisados no decorrer da exposição. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4, Relator Ministro Ilmar Galvão, declarou sua constitucionalidade e, por conseguinte, a utilização das pautas fiscais, por ser um sistema instituído pela própria Constituição e por estar regulamentado em Lei Complementar. Malgrado a declaração de constitucionalidade da utilização das pautas fiscais, isso ocorreu via controle abstrato, ou seja, verificou-se a compatibilidade, em tese, de legislações estaduais com a Constituição Federal. Disso não se pode depreender que a pura e simples adoção de pautas fiscais seja constitucional. Elas podem, sim, ser aplicadas de modo inconstitucional¹⁰, motivo pelo qual, tenta-se, neste momento, traçar o fundamento, os critérios e os requisitos para sua aplicação conforme a Constituição.

No que concerne ao ICMS, também a Constituição previu, para a utilização do referido instituto, a intermediação de Lei Complementar para traçar seu perfil, conforme artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “b”. Foi publicada, então, a Lei Complementar 87/96, a denominada Lei Kandir, que tratou desse tema. Especificamente sobre operações submetidas à substituição tributária, o artigo 8º

¹⁰ Conforme bem explica ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *Razoabilidade, proteção do direito fundamental à saúde e antecipação de tutela contra a fazenda pública: uma análise problemática sobre o efeito vinculante e o controle concreto de constitucionalidade no Brasil*. Revista da AJURIS n. 86, t. 2, Porto Alegre: AJURIS, jun. 2002, p. 372: “Deve-se lembrar que a declaração de constitucionalidade equivale, apenas, a um atestado de que a norma está apta a incidir, porém, se ela deve ser aplicada ou não, caberá ao juiz da causa determinar. Não há falar, neste caso, em efeito vinculante no sentido de obrigatoriedade da aplicação da norma, pois os elementos necessários para a sua adequada interpretação somente são integrados a partir da junção entre norma e realidade.” Nesse sentido também GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária* (antecipação do fato gerador). São Paulo: Malheiros, 2001, p. 86: “[...] tratando-se da constitucionalidade da figura em si, não mais subsistem razões para questioná-la. Isto não significa, porém, que toda e qualquer instituição concreta de antecipação/substituição tributária será constitucional. Caberá examinar, diante de cada disposição legal específica, se estão atendidas as exigências constitucionais [...]”.

traça critérios para a formação da pauta fiscal, que servirá de base de cálculo a tais operações. Os critérios, entretanto, serão aprofundados no momento oportuno.

1.2 CONCEITO

Antes de adentrar no conceito de pauta fiscal, há que se investigar, ainda que rapidamente, por não ser o objeto do presente estudo, a base de cálculo do ICMS. Em função do sistema tributário brasileiro ser constitucionalizado e, conseqüentemente, já distribuir, de modo estruturado, as normas de competências, deve o legislador, ordinário e complementar, necessariamente, ater-se ao modelo tributário já delineado pela Constituição.

Desse modo, a própria Constituição já desenhou quais tributos pode o Estado lançar mão, juntamente com sua conformação básica¹¹. No que concerne aos impostos, ela já traça suas espécies e atribui competência para sua instituição aos entes federados. Em cada espécie, discrimina uma expressão da capacidade contributiva, exemplos: renda, serviços, propriedade etc., sendo isso marcante para determinar a

¹¹ Exemplo disso são os artigos 145, em que explicita que taxas serão instituídas em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, que contribuição de melhoria é decorrente de obras públicas; e o artigo 148, em que a Constituição traça os requisitos para a instituição de empréstimos compulsórios.

base de cálculo¹² e o sujeito passivo¹³.

Especificamente no ICMS, a base de cálculo, normalmente, deveria ser o valor da operação que envolveu circulação de mercadoria e serviços¹⁴ (não podendo incidir sobre renda, por exemplo, sob pena de desvirtuar o sistema tributário constitucionalmente traçado¹⁵). Por este motivo, Ávila afirma que “a base de cálculo do imposto está prevista implicitamente no texto constitucional como sendo o valor da operação”¹⁶. Porém, com a utilização da substituição tributária “para frente”, não existe, quando da exigência do imposto, esta operação de circulação, somente a

¹² “A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa. [...] deve ater-se aos parâmetros constitucionais e, peremptoriamente, ao fato imponível, sendo que a circunstância da Constituição não ter, especificamente, indicado as bases de cálculos dos tributos não significa que o legislador ordinário esteja livre para quantificá-las, como melhor lhe aprouver.” MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 159.

¹³ O sujeito passivo, como Ataliba leciona, “[...] é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação, só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” [...]. Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponível, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º)”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 80 [grifo no original]. Porém, isso não impede que a lei atribua a responsabilidade a outra pessoa, desde que esteja de algum modo vinculado, mesmo obliquamente, ao fato gerador do tributo, conforme Recurso Extraordinário nº 194.382-3, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Maurício Corrêa DJ 25.04.2003.

¹⁴ Diz-se “deveria” porque há casos em que resta controvertida a determinação da base de cálculo no ICMS, ensejando lides tributárias. Um exemplo disso consiste na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo proprietário, em que a mercadoria passa por outro estabelecimento do mesmo proprietário, no Estado de origem, com agregação de valor. O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, na Apelação Cível nº 70012738852, Primeira Câmara Cível, Relator: Irineu Mariani, DJ 12/02/2007, decidiu por excluir tal *plus*, uma vez que a base de cálculo para o tipo de transação, segundo a Lei Complementar 87/96, artigo 13, § 4º, II, consiste no custo da mercadoria produzida, que está registrado no Livro de Inventário do estabelecimento. Há, também, a questão da base de cálculo “por dentro”, em que o valor do imposto é incluído no valor da operação para a determinação da base de cálculo, em que era discutida a constitucionalidade em face dos princípios da legalidade, não-cumulatividade, razoabilidade e capacidade contributiva. O Supremo Tribunal Federal, contudo, já pacificou o assunto, declarando sua constitucionalidade, conforme o Recurso Extraordinário nº 212.209, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator para acórdão Ministro Nelson Jobim, DJ 14.02.2003, seguido por inúmeros outros julgados.

¹⁵ “Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponível – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponível uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência.” ATALIBA, op. cit., p. 111.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta fiscal. Exame de constitucionalidade*, p. 94.

expectativa de sua realização. Deste modo, deve-se adotar alguma medida monetária que, dentro do possível, represente a operação real.

Em vista disso, Ávila conceitua a pauta fiscal como “prévia unidade de valor”, por substituir uma pluralidade de valores decorrentes da cadeia de circulação de bens por um valor presumido¹⁷. Ou seja, é a fixação monetária, de forma artificial, autorizada por lei, da base de cálculo de uma operação presumida, cujos produtos estão sujeitos à substituição tributária “para frente”. A formação e os requisitos de validade da pauta serão analisados no segundo capítulo da presente dissertação, antecipando-se que, sob pena de desvirtuamento do tributo, o valor atribuído à operação futura deve guardar certa consonância com o valor real da operação.

1.3 MODALIDADES DE PAUTAS FISCAIS

Existem várias modalidades de pautas fiscais, que poderão ser adotadas pela Administração de acordo com seu juízo de oportunidade e conveniência. Como não poderia ser diferente, por se tratar de área administrativo-tributária, a matéria está regulada em lei, cabendo à Administração a escolha dentre as possibilidades legais.

O primeiro tipo de pauta fiscal que a LC 87/96 apresenta é a aqui denominada pauta fiscal somatório, constante no inciso II do artigo 8º. Para esta espécie, a Administração leva em consideração o valor da operação ou prestação realizada pelo substituto, acrescido dos valores de seguro, frete e demais encargos transferíveis aos

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal*. Revista da AJURIS, v. 32 n. 100, Porto Alegre: AJURIS, dez. 2005, p. 171.

consumidores e da margem de valor agregado, incluindo-se lucro, relativos às operações subseqüentes. Essa margem de valor agregado, conforme o parágrafo 4º do mesmo artigo, terá que considerar os preços usualmente praticados no mercado. Tal parâmetro será obtido por levantamento dos preços do respectivo setor, podendo-se lançar mão de amostragem ou de informações de entidades representativas, cujos critérios deverão constar em lei estadual, procedendo-se à média ponderada.

No Rio Grande do Sul, esses critérios constam no artigo 35 da Lei Estadual nº 8.820/89, com as alterações aportadas pela Lei 11.247/98. Este dispositivo determina que a pesquisa será efetuada pela Fiscalização de Tributos Estaduais em estabelecimentos situados, no mínimo, nos dez municípios que tenham maior participação na receita do ICMS. Devem ser pesquisados, em cada município, no mínimo, dez por cento dos representantes, limitado o número a dez estabelecimentos. Contudo, a pesquisa poderá ser substituída se houver órgão oficial de pesquisas de preços ou por informações prestadas por entidades representativas dos setores, se de acordo com os preços efetivamente praticados, conforme artigo 35, parágrafo 2º, alíneas “a” e “b” da lei estadual citada.

Como alternativa a esse procedimento, a autoridade fazendária poderá adotar o “preço a consumidor final usualmente praticado no mercado”, apurado em condições de livre concorrência, conforme faculta o parágrafo 6º, valendo, do mesmo modo, as regras para a pesquisa de preço constantes no parágrafo 4º, todos do artigo 8º, sendo a segunda forma denominada aqui de pauta fiscal por preço usual.

Ao analisar o Decreto 37.699 de 26.08.1997, que institui o Regulamento do ICMS no Rio Grande do Sul, as pesquisas aqui referidas indicam o uso de altos

percentuais que, entretanto, poderão ser substituídos, a critério do contribuinte, por termo de acordo firmado com a Fazenda Estadual, que se fundamentam nesse parágrafo 6º. Isto ocorre, por exemplo, nas operações com bebidas (Título III, seção VIII, artigos 90 a 92), caso em que a margem pode chegar a 170% (cento e setenta por cento) do valor da operação. Então, para se evitarem distorções da base de cálculo pautada ou mesmo a atualização das tabelas, o regulamento permite que o contribuinte escolha qual pauta usar, ou a de somatório, com a aplicação do percentual referente à margem de lucro, ou aquela ajustada com a Fazenda através de um termo de acordo. Frise-se, todavia, que esse acordo deve representar a média dos preços para que não haja qualquer vício.

Há situações em que tal pesquisa se mostra extremamente difícil de ser feita, ou mesmo impossível, em razão de não existirem estabelecimentos de determinados gêneros no Estado ou mesmo por não estarem regularmente constituídos, obstaculizando tal ação do Poder Público. Nessas hipóteses, a lei autoriza o Poder Público, por ocasião da pauta fiscal para a implementação da substituição tributária progressiva, a fixar o acréscimo de 40% (quarenta por cento) sobre o valor da operação de entrada no estabelecimento do substituto (já incluídos os valores de seguro, frete e demais encargos), caso não haja preço único ou máximo fixado por órgão público nem preço sugerido pelo fabricante, deduzido o valor do próprio débito fiscal¹⁸. Tem-se, aqui, a terceira forma de pauta fiscal, cuja denominação proposta é

¹⁸ É o que prevê a Lei Estadual 8.820/89, nos seguintes dispositivos:

Art. 33 - Na condição de substitutos tributários, são responsáveis pelo pagamento do imposto devido: (Redação dada pelo art. 1º da Lei 10.908, de 30/12/96. (DOE 31/12/96) - Efeitos a partir de 01/11/96) [...]

VII - nas operações subseqüentes promovidas por contribuintes deste Estado, com as mercadorias a eles remetidas, o revendedor ambulante de outra unidade da Federação que realizar operações com as referidas mercadorias, inclusive por meio de veículo, no território deste Estado; (Redação dada pelo art. 1º da Lei 10.908, de 30/12/96. (DOE 31/12/96) - Efeitos a partir de 01/11/96)

pauta fiscal por margem. Saliente-se, entretanto, que esta é uma forma excepcional de pauta fiscal, cuja fundamentação legal consta apenas em lei estadual e visa a minimizar os efeitos da informalidade.

Outra possibilidade da formação da pauta fiscal é o preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente, quarta forma. Atualmente, não há mais tabelamento de preços, nem controles por parte do Poder Público, ressalvada fiscalização decorrente da aplicação do inciso X do artigo 38 do Código de Defesa do Consumidor, que considera prática abusiva a elevação de preços ou serviços sem justa causa. Em que pese a inexistência, hoje, de preços finais fixados por órgãos públicos, se eles passarem a existir, serão estes tomados como a base de cálculo, conforme preceitua o parágrafo 2º do artigo 8º da LC 87/96.

Por fim, quinta, há a pauta fiscal formada pelo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, de acordo com o parágrafo 3º do artigo 8º da LC 87/96. Existente tal referência para determinados produtos, poderá ser ele usado para fins de substituição tributária progressiva, se a lei assim o determinar. Especificamente no Rio Grande do Sul, a legislação permite lançar mão desses dados

VIII - nas operações subseqüentes realizadas pelos adquirentes, o contribuinte deste Estado que promover saída de mercadoria não referida no inciso I a revendedores não-inscritos, como tais considerados aqueles que, não tendo promovido a sua inscrição como contribuinte, adquirirem mercadoria em quantidade ou com habitualidade que demonstrem destinar-se à revenda, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos IX e X; (Redação dada pelo art. 1º da Lei 10.908, de 30/12/96. (DOE 31/12/96) - Efeitos a partir de 01/11/96)

[...]

Art. 34 - O débito da responsabilidade por substituição tributária prevista nesta Seção será calculado: (Redação dada pelo art. 1º da Lei 10.908, de 30/12/96. (DOE 31/12/96) - Efeitos a partir de 01/11/96)

[...]

VI - nas hipóteses previstas nos incisos VII e VIII do artigo anterior, tratando-se de mercadoria não referida no inciso I daquele artigo, pela aplicação da alíquota interna respectiva sobre o preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente ou marcado pelo fabricante ou, não havendo o referido preço, sobre o valor de venda do varejista, apurado pelo acréscimo de 40% (quarenta por cento) sobre o valor total da operação de entrada no seu estabelecimento, neste incluídos os valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, deduzindo-se do valor resultante o débito fiscal próprio. (Redação dada pelo art. 1º da Lei 10.908, de 30/12/96. (DOE 31/12/96) - Efeitos a partir de 01/11/96)

a título de base de cálculo se a sugestão for compatível com o mercado, de acordo com o artigo 34, inciso I, alínea “b” da Lei 8.820/89.

1.4 NATUREZA JURÍDICA

Em virtude da demonstração de compatibilidade da pauta fiscal com o ordenamento jurídico pátrio, resta, ainda, investigar a natureza jurídica da pauta, pois as características e conseqüências diferem de acordo com sua classificação, ou seja, há diferença ao reputá-la uma ficção ou uma presunção jurídicas.

Presunções e ficções são institutos de que o Direito se vale para, por meio de fixação de parâmetros determinados, diminuir a complexidade da realidade de modo a simplificar a sua aplicação¹⁹.

Antes, porém, da análise pormenorizada das presunções e ficções jurídicas, considera-se necessário investigar como ocorre essa redução da complexidade na norma jurídica. No presente estudo, a norma jurídica será considerada nos termos de Lourival Vilanova, ou seja, uma proposição composta por uma hipótese ou descritor ligado à tese ou conseqüente por um functor deôntico²⁰. As presunções e ficções são formadas na hipótese da norma, porque é o lugar onde ocorre a descrição de um evento social de possível realização no mundo dos fatos, sem atribuir-lhe qualquer

¹⁹ DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 54.

²⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 95-96. No Direito Tributário, esses termos são conhecidos como antecedente, conseqüente e operador deôntico, por influência de CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 22, 26, 28.

valor veritativo²¹. Ou seja, o legislador faz um recorte da realidade para conferir-lhe conseqüências jurídicas. Neste momento, o legislador deve apreender a realidade, denominada pré-jurídica por Perez de Ayala, e reduzi-la a categorias ou conceitos normativos²².

Os institutos ora analisados, portanto, são utilizados para superar as dificuldades na apreensão da realidade, considerando algo existente como inexistente ou vice-versa, atribuindo ou não certas qualidades a determinados fatos. Perez de Ayala alerta que tais figuras são usadas tanto quando é simplesmente impossível descrever a realidade, em razão dos atributos naturais ou pré-jurídicos, quanto para não enfrentá-la, servindo de técnica para “resolver las *dificultades administrativas de identificación de las realidades tributarias, y de recaudación de los tributos.*”²³

Diante desses esclarecimentos, passa-se ao exame detalhado das presunções e ficções jurídicas, abrangendo seu conceito, seus limites e sua aplicação no Direito Tributário.

1.4.1 Presunções legais absolutas

Inicia-se com o conceito de presunção cunhado por Gentili, que ora se adota em razão da clareza da exposição. Para o mestre italiano, tais figuras consistem em

²¹ VILANOVA, *As estruturas lógicas do direito positivo*, p. 96, e CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário*, p. 24.

²² PEREZ DE AYALA. *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: Derecho Tributário, 1970, p. 135.

²³ *Ibidem*, p. 135 [grifos no original].

*“le conseguenze che la legge trae da un fatto noto per risalire ad un effetto ignorato”*²⁴.

Consideram-se presunções legais absolutas, também denominadas *juris et de jure*, normas jurídicas substanciais; ou seja, possuem idêntico papel das normas cujo conteúdo consiste na regulação da conduta humana, não admitindo, desse modo, prova em contrário. Sua peculiaridade, no entanto, está na sua falta de autonomia e, assim, na remissão ao mandamento de outras normas completas (com hipóteses e mandamentos)²⁵. Deve-se atentar que esta vinculação entre as duas normas ocorre em razão de um vínculo causal existente entre os fatos que ambas regulam²⁶, sendo este aspecto imprescindível para diferenciá-las das ficções jurídicas.

Malgrado essa figura ser considerada, hodiernamente, como de direito material, adverte Perez de Ayala que ela tem origem no direito processual, sendo ligada à matéria das provas²⁷. Explica-se: a presunção absoluta é formada em razão de um juízo de probabilidade entre os dois fatos envolvidos na formação da presunção, de modo que, em virtude da realização de um fato, é realmente provável a ocorrência do segundo, em que opera a presunção²⁸, já lhe sendo atribuídos, prévia e normativamente, os efeitos jurídicos.

É dessa forma que o Supremo Tribunal Federal enfrenta o assunto. Ao analisar os casos de impedimento constantes no artigo 134 do Código de Processo Civil, o

²⁴ GENTILLI, Giorgio. *Le presunzioni nel diritto tributario*. Padova: CEDAM, 1984. p. 13. “as conseqüências que a lei extrai de um fato conhecido para alcançar um efeito ignorado” [tradução nossa].

²⁵ DE PAOLA, *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 61- 62.

²⁶ Ibidem, p. 81. PEREZ DE AYALA, *Las ficciones en el derecho tributário*, p. 23, afirma que esse vínculo se constitui em um juízo de probabilidade natural.

²⁷ Para Santos, as presunções absolutas são, efetivamente, meios de prova. SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no cível e no comercial*. v. 5, São Paulo: Max Limonad, 1970, p. 450-451.

²⁸ PEREZ DE AYALA, op. cit, p. 20-22.

Ministro Relator Eros Grau os considera presunção absoluta de parcialidade, podendo ser argüidos em qualquer grau de jurisdição²⁹. Ora, se o artigo 125, inciso I, do mesmo diploma, determina que o juiz deva assegurar às partes igualdade de tratamento, obliquamente proíbe o tratamento desigual, eivando de nulidade os atos do juiz impedido. O artigo 134, então, considera que, provavelmente, o juiz, atuando naquelas circunstâncias, não assegure o que está disposto no inciso I do artigo 125, não permitindo, portanto, a intervenção daquele magistrado. Da mesma forma, trata o mesmo Tribunal como presunção absoluta de dissimulação de liberalidade a venda de bens imóveis de ascendentes a descendentes sem a devida anuência dos demais³⁰.

No Direito Tributário, exemplifica-se a utilização de presunções absolutas através do artigo 117 do Código Tributário Nacional³¹. Trata-se de uma norma remissiva, pois se liga ao mandamento de outra, constitui-se em norma material, vez que estabelece uma prescrição, e, por fim, há vínculo causal entre as normas envolvidas no instituto.

Importante observação sobre o conteúdo das presunções foi feita por Gentili, que afirma que a presunção deve estar justificada, no âmbito da *ratio legis*, por um interesse efetivamente merecedor de tutela pelo ordenamento jurídico³². A razão desta exigência se encontra no fato de que o contribuinte está em situação de submissão às leis tributárias e pode ter sua situação agravada em razão da incidência de presunções; assim, as presunções devem ter referência a um interesse juridicamente tutelável.

²⁹ Agravo Regimental no Mandado de Segurança n° 24.613, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, unânime, DJ 22.06.2005.

³⁰ Recurso Extraordinário n° 58.449, Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Relator Ministro Adalício Nogueira, DJ 04.10.1971.

³¹ Transcreve-se: Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição em lei em contrário, os atos ou negócios condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I [...]; II [...].

³² GENTILLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, p. 18.

1.4.2 Presunções legais relativas

As presunções legais relativas, ou *juris tantum*, ao contrario das anteriores, consistem em normas processuais que dispõem sobre provas, de modo que há uma previsão de que, em ocorrendo um fato, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de outro, que terá suas conseqüências vinculadas àquele³³.

Um exemplo de presunção relativa no Direito Tributário pode ser encontrado no artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, que prevê a substituição tributária “para frente”, em que a lei pode considerar o contribuinte também responsável pelo pagamento do imposto decorrente de fatos geradores futuros, cuja ocorrência fica presumida, assegurado o direito à restituição se houver prova de que estes não se realizaram. Outro exemplo típico é a presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa, contida no artigo 204 do Código Tributário Nacional, servindo como prova pré-constituída. No âmbito jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal, no Mandado de Segurança nº 24.307, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 09.02.2007, atribui presunção de veracidade às informações das autoridades apontadas como coatoras em mandado de segurança, até que sobrevenha prova juridicamente idônea que as desautorize, por serem emanadas por “agentes públicos no desempenho de suas funções”³⁴.

³³ DE PAOLA, *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 64-66.

³⁴ Ver também Mandado de Segurança nº 21.155, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 24.11.2006; Mandado de Segurança nº 20.882, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 23.09.1994; Recurso em Mandado de Segurança nº 16.704, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Relator Ministro Djaci Falcão, DJ 19.04.1967, Recurso em Mandado de Segurança nº 21.155, Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Relator Ministro Lafayette de Andrada, ADJ 24.12.1956, p. 02467.

Como se depreende dos exemplos, a presunção relativa impõe uma modificação da matéria probatória. Assim, aquele a quem a presunção relativa aproveita deve provar a situação *X*, para se chegar à *Y*, sem precisar provar qualquer coisa sobre *Y*, ou seja, *Y* deveria ser provado se não houvesse a presunção. A parte contrária, por sua vez, deve provar a não existência de *X*, para refutar *Y*, ou então que, em determinado caso, sob determinadas circunstâncias, *X* não leva a *Y*. Não é, como se pode ver, determinação de inversão do ônus da prova. Gentilli diferencia entre presunções relativas, que aportam modificações na matéria probatória, e “verdades interinas”, que, por sua vez, determinam a inversão do ônus probatório³⁵. Isso ocorre porque as presunções relativas são formadas em razão de uma regra de experiência entre o fato conhecido e aquele ignorado, sendo supérflua a prova de um deles. Por outro lado, os fatos que estão relacionados à verdade interina não possuem qualquer ligação lógica entre eles, invertendo, por força de lei, o ônus da prova. Por fim, afirma o autor, para terminar as diferenças entre as figuras, que “*nelle presunzioni l’elemento indiziante è costituito da un fatto diverso da quello da provare, mentre nelle verità interinali è dato da uno o più elementi della stessa fattispecie*”.³⁶

De acordo com essa diferenciação, as inferências contidas nos artigos 322 e 323 do Código Civil - que tratam, respectivamente, do pagamento por quotas periódicas em que o pagamento da última faz presumir o pagamento das anteriores e a quitação do capital sem reserva de juros faz presumir que eles já foram pagos – podem ser consideradas presunções relativas, uma vez que há duas situações ligadas por uma regra de experiência. Por outro lado, nos artigos 628 e 658 do mesmo diploma – que

³⁵ GENTILLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, p. 15. O autor usa a expressão “verità interinale”.

³⁶ *Ibidem*, p. 16. “Nas presunções o elemento indiciante é constituído por um fato diferente daquele que se deve provar, enquanto nas verdades interinas é dado por um ou mais elementos do próprio suporte fático.” [tradução nossa]

versam sobre a gratuidade presumida do depósito e do mandato – são expressões de verdades interinas, porque o elemento indiciante se encontra no próprio suporte fático da norma.

Feita essa diferenciação, há que se referir que a sua única repercussão prática se localiza na formação da norma, na sua fase pré-jurídica. Explica Gentilli que quanto mais forte for o elemento lógico da norma presuntiva, mais facilmente se poderá ligá-la a um interesse merecedor da tutela jurídica, sendo esse pressuposto imprescindível para a produção normativa³⁷. Isso se mostra necessário até mesmo para justificar o tratamento diferenciado³⁸ dispensado às partes processuais em razão da presunção relativa estabelecida.

Necessário se mostra fixar a posição acima tomada, refutando, explicitamente, que a diferença entre presunções absolutas e relativas seria a admissão ou não de prova em contrário. Parte da doutrina afirma que aquelas não admitem prova em contrário³⁹, enquanto estas admitem. Ora, ao se conceber a presunção absoluta como uma regra jurídica material, ou seja, que dispõe sobre a conduta humana, não há que se falar em prova em contrário em relação a ela. Devem ser consideradas normas prescritivas que obrigam, permitem ou proíbem condutas⁴⁰.

³⁷ GENTILLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, p. 17.

³⁸ De acordo com o artigo 125, I do Código de Processo Civil, é assegurada às partes igualdade de tratamento no processo. Entretanto, são permitidas diferenciações que não ferem o princípio da igualdade se a norma i) não individua de modo atual e definitivo um determinado destinatário; ii) se não elege um elemento de diferenciação externo aos fatos, situações e pessoas envolvidas; iii) se o fator de discriminação possui pertinência lógica entre a disparidade de regimes impostos e iv) se a diferenciação produzida tutela outros interesses constitucionais. Esses requisitos são desenvolvidos por BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 47.

³⁹ Pode-se citar, para essa posição, DE SOUZA, Rubens Gomes. *Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*. Revista de Direito Público, v. 11, ano III, São Paulo, jan.-mar. 1970, p. 23, e NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. *As ficções jurídicas no direito tributário brasileiro*. Revista de Direito Público, v. 10, ano III, São Paulo, out.-dez. 1996, p. 142.

⁴⁰ VILANOVA, *As estruturas lógicas do direito positivo*, p. 78.

Outra diferença entre as presunções absolutas e relativas consiste no destinatário das regras que contêm tais presunções. Os destinatários daquelas são qualquer pessoa que se enquadre na sua hipótese, enquanto nestas – norma sobre provas que são – é o magistrado, ou melhor, o aplicador dessa norma⁴¹.

Por fim, resta referir que dentre as presunções relativas, em matéria de prova, há aquelas denominadas mistas ou intermédias⁴², que se caracterizam por aceitar apenas certos tipos de prova em contrário determinados em lei, como, por exemplo, aquela constante no artigo 340 do revogado Código Civil de 1916. Este dispositivo permitia a contestação da legitimidade do filho concebido na constância do casamento, ou presumido como tal (conforme artigos 337 e 338), provando-se ou que o marido se achava fisicamente impossibilitado de coabitar com a mulher nos primeiros 121 (cento e vinte e um) dias, ou mais, dos 300 (trezentos) que houvessem precedido o nascimento do filho, ou que estavam os cônjuges legalmente separados.

Ferragut, no entanto, rechaça tal figura por considerá-la inconstitucional, por ser uma limitação à produção de prova destituída de fundamento jurídico⁴³. Não se concorda com tal entendimento, visto que o Direito protege certas situações e as reveste de certeza com o fim de garantir a operacionalidade do próprio sistema. Assim, como lhe é permitido criar presunções absolutas, em que não se cogita a produção de prova em contrário, pode, sim, limitar as provas a serem produzidas em determinadas situações, mas sempre visando a um fim juridicamente tutelável.

⁴¹ DE PAOLA, *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 67-69.

⁴² SANTOS, *Prova judiciária no cível e no comercial*, p. 476-477.

⁴³ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: dialética, 2001, p. 65. Não se entrará, no entanto, nessa discussão, por não ser objeto central do presente trabalho.

1.4.3 Presunções simples

As presunções simples, também denominadas de comuns ou de homem, não estão, por sua vez, previstas em lei e, assim, funcionam de modo completamente diferente das anteriores. Para Santos, “*são conseqüências que o juiz, segundo o prudente critério, deduz de um fato conhecido para chegar a um desconhecido.*”⁴⁴

O Código de Processo Civil, através do artigo 335, permite a aplicação de regras de experiência comum na falta de normas jurídicas particulares, possibilitando assim a utilização das presunções simples. Contudo, o artigo 230 do Código Civil não as admite nos casos em que a lei exclui a prova testemunhal. No ordenamento brasileiro não constam quaisquer requisitos para a sua aplicação (a não ser a falta de normas jurídicas particulares e não exclusão de prova testemunhal), ao contrário do que ocorre na Itália, por exemplo, em cujo ordenamento se exige que a presunção seja grave, precisa e concordante⁴⁵. Gentili assim qualifica:

Gravi sarebbero le presunzioni che danno la certezza, quelle che conducono all'esistenza del fatto da provarsi con un legame di necessità assoluta, quelle il cui procedimento deduttivo non dà luogo a dubbi, ovvero quelle basate su un fatto certo.

Precise sarebbero le presunzioni quando le induzioni che risultano dal fatto noto tendono a stabilire direttamente e particolarmente il fatto da provarsi, se non sono suscettibili di applicarsi a più circostanze, se il procedimento deduttivo è univoco, né dà luogo a dubbi o contraddizioni logiche.

Concordanti sarebbero le presunzioni quando tendono per il loro accordo a stabilire il fatto da provarsi, quando si basano su fatti noti che non si neutralizzano reciprocamente, quando dal fatto noto o dalla pluralità dei fatti noti non scaturisce se non il fatto che rappresenta l'oggetto della prova.⁴⁶

⁴⁴ SANTOS, *Prova judiciária no cível e comercial*, p. 485. [grifos no original].

⁴⁵ GENTILI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, p. 163.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 166-167. “Graves seriam as presunções que dão certeza, aquelas que conduzem à existência do fato a ser provado com um liame de necessidade absoluta, aqueles cujo procedimento dedutivo não causa dúvidas, ou seja, baseado em um fato certo. Precisas seriam as presunções quando as induções que resultam do fato conhecido tendem a estabelecer direta e particularmente o fato a ser provado, se não são suscetíveis de aplicação a outras circunstâncias, se o procedimento dedutivo é

Parece ser inequívoca a necessidade da presença dessas três características para o uso das presunções simples no direito brasileiro, pois, através delas, consegue-se chegar à verossimilhança, que torna a presunção simples aceitável. O próprio Código Tributário Nacional prevê, no artigo 148, o arbitramento presuntivo do montante de um tributo, mediante procedimento regular, se a administração julgar que haja omissões por parte dos contribuintes ou quando as informações por eles prestadas não merecerem fé. Estão, portanto, implícitos os requisitos acima explanados, pois, se não houver certeza, precisão e concordância entre os índices (aqueles declarados e aqueles presumidamente reais), não poderá haver arbitramento administrativo.

Interessante a objeção que Ferragut faz a esse tipo de presunção. Segundo a autora, é irrelevante ao direito brasileiro por não constar expressamente em lei, sendo apenas uma construção do juiz. Assim afirma:

A presunção *hominis*, muito embora pressuponha uma operação lógica realizada pelo aplicador do direito a partir de regras de experiência, só se torna juridicamente relevante a partir do momento em que for vertida em linguagem competente, vale dizer, quando o aplicador expedir enunciado individual e concreto que contemple essa operação.

Sem esse, o raciocínio presuntivo consistirá apenas num silogismo não vertido em linguagem jurídica, irrelevante para o objeto do nosso estudo [...] Enquanto silogismo não for positivado pelo sujeito competente, será completamente irrelevante para o mundo do direito e, por outro lado, a partir do momento em que for positivado as conseqüências jurídicas decorrerão da causalidade normativa pertinente a esta regra individual e concreta, e não do raciocínio que a precedeu.⁴⁷

De qualquer sorte, embora se pudesse considerar tal categoria irrelevante ao direito brasileiro, reputando-a como um mero raciocínio judicial, a categoria em

unívoco, nem dá lugar a dúvidas ou contradições lógicas. Concordantes seriam as presunções quando tendem, pelo seu acordo, a estabelecer o fato a ser provado, quando se baseiam em fatos conhecidos que não se neutralizam reciprocamente, quando, em razão do fato conhecido ou da pluralidade de fatos conhecidos, não deriva se não o fato que representa o objeto da prova” [tradução nossa]

⁴⁷ FERRAGUT, *Presunções no direito tributário*, p. 65.

questão, além de guiar o raciocínio do aplicador ao lançar requisitos para obter a verossimilhança entre as situações envolvidas (certeza, precisão e concordância), desempenha papel relevante no Direito Tributário. Ela pode ser capaz de evitar a manipulação de dados pelo contribuinte de modo arbitrário, em virtude dos requisitos em tela. De fato, Santos atribui a importância das presunções simples para provar “estados de espíritos” e “intenções”, sobretudo em casos de dolo, fraude, simulação e demais atos de má-fé, pois são as únicas capazes de fazer manifestar os vícios que invalidam os negócios jurídicos constituídos aparentemente de modo regular.⁴⁸

1.4.4 Ficções jurídicas

As ficções jurídicas, assim como as presunções absolutas, são normas substanciais e remissivas e, por isso, se vinculam a outras normas⁴⁹. Segundo Santos, “na ficção legal a lei estabelece como verdade aquilo que não é, como existente aquilo que não existe, como inexistente aquilo que existe, e assim o faz a lei para atribuir, ao fato ou ato fingido, determinados efeitos desejados, que não poderiam existir se não fôsse (sic) a ficção.”⁵⁰

Não existe, portanto, nenhum vínculo causal entre os fatos regulados nas normas envolvidas, sendo ele totalmente arbitrário, tendente a permitir o processo de

⁴⁸ SANTOS, *Prova judiciária no cível e no comercial*, p. 532-533.

⁴⁹ JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 47; e DE PAOLA, *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 80.

⁵⁰ SANTOS, *op. cit.*, 445.

concretização e precisão do Direito para a persecução de seus fins⁵¹. Assim, a abrangência do regime jurídico propiciado pela incidência da ficção é mais restrito que aquele em razão da aplicação da presunção absoluta, em que há um juízo de probabilidade entre os fatos envolvidos⁵².

Pode-se exemplificar a utilização de ficções no Direito Tributário com o caso decidido no Recurso Especial n. 282.262, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 04.02.02. Reafirmou-se o entendimento de que o sujeito ativo do ICMS é o Estado em que se localiza o estabelecimento importador, mesmo que a entrada do produto tenha ocorrido em unidade federada diversa ou que a empresa do destino final do produto esteja localizada no Estado em que houve o desembaraço aduaneiro. Dessa forma, mesmo que a operação seja fisicamente interna, por ficção jurídica, segundo o artigo 11, inciso I, alíneas “d” e “e”, da LC 87/96, ela deve ser considerada interestadual⁵³. No exemplo utilizado, a realidade não coincide com o disposto na regra e não há um vínculo causal para embasá-la, tornando o liame totalmente arbitrário.

As ficções, por esse motivo, devem ser criadas com cautela. O Supremo Tribunal Federal, no Habeas Corpus n. 83.830, Primeira Turma, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 30.04.2004, dita que “as normas que encerram ficção jurídica, equiparando cidadãos, não de ser interpretadas de forma estrita”. Além disso,

⁵¹ PEREZ DE AYALA, *Las ficciones en el derecho tributario*, p. 31.

⁵² DE PAOLA, *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 80-81. Para Santos: “na ficção, a lei estabelece como verdadeira uma coisa que é manifestamente falsa, enquanto que, na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente o é”. SANTOS, *Prova judiciária no cível e no comercial*, 445-446.

⁵³ Há a remissão ao seguinte precedente: Recurso Especial n 256.814, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Relatora Ministra Nancy Andrihgi, DJ 11.09.00.

corroborando o até aqui explanado, a mesma Corte, em outras duas ocasiões, afirmou que as ficções jurídicas encontram limites no princípio da razoabilidade⁵⁴.

Importante notar que o vínculo criado por uma ficção é arbitrário e estabelecido por lei, consistindo, portanto, em disposição prescritiva, ou seja, estabelece uma conduta permitida, proibida ou obrigatória. Segundo Lourival Vilanova, a essas prescrições não interessa o valor verdadeiro ou falso, mas sim aquele de válido e inválido, que caracteriza a matéria jurídica⁵⁵. Com isso, pretende-se mostrar que os argumentos usados para tentar diferenciar presunções absolutas de ficções baseados em falseamento da realidade tornam-se irrelevantes no contexto jurídico⁵⁶.

O que se mostra impescindível, e que não poderia ser diferente, é o respeito à ordem constitucional ao se instituírem ficções legais. Estas não se constituem em permissão ao arbítrio ou para se criar um sistema jurídico paralelo. Em duas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal desconstituiu decisões baseadas em ficções legais não conformes com a Constituição Federal. O primeiro caso diz respeito à nova redação do artigo 93 do Decreto Lei 37/66, que considerou mercadoria importada, para efeitos de Imposto de Importação, mercadoria nacional reimportada. A Corte afirmou que “tem-se, na espécie, uma ficção jurídica, criada pela legislação ordinária, que inseriu no núcleo da hipótese de incidência do imposto de importação,

⁵⁴ Conforme os seguintes acórdãos: Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3289, Tribunal Pleno, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ 03.02.2003 (no voto vencido do Ministro Marco Aurélio, mas não infirmado pelos demais nessa parte) e Recurso Extraordinário n.º. 158.834, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 05.09.2003.

⁵⁵ VILANOVA, *As estruturas lógicas do direito positivo*, p. 107.

⁵⁶ Como exemplos desse posicionamento podem-se citar NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. *As ficções jurídicas no direito tributário brasileiro*, p. 143, que afirma “[...] as ficções partem do falso e ocupam o lugar da verdade; daí serem chamadas de *verdades artificiais*.” [grifo do original]; e ÁVILA, Humberto. *Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2005. p. 278-279.

um novo elemento, sem observar a necessária correspondência com a previsão constitucional pertinente”⁵⁷.

O segundo ocorreu no Recurso Extraordinário n. 104.641, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 16.02.2001, que contesta a aposentadoria antecipada em razão de magistério sem, contudo, cumprir os requisitos do artigo 165, inciso XX da Constituição Federal de 1969, vez que se encontrava à disposição da Justiça Eleitoral. O Tribunal disse existir “dificuldade admitir que a lei possa estabelecer uma ficção em prejuízo da norma constitucional, ou seja, se a lei pode equiparar um tempo de serviço que não é de magistério, para o efeito de se aplicar uma norma constitucional que a este diz respeito”.

Precisando os argumentos antes expostos, o vínculo causal entre as normas envolvidas na presunção absoluta ocorre no âmbito da probabilidade ou da dedução, pois, tendo em conta o fato *A* expresso na norma *X*, deduz-se, pela extrema probabilidade, a ocorrência de *B*, cuja norma *Y* dispensa sua prova. Já no campo das ficções, é impossível tal dedução, restando apenas a possibilidade de criar uma realidade jurídica à margem do mundo pré-jurídico⁵⁸.

⁵⁷ Recurso Extraordinário nº. 104.306, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Octavio Gallotti, DJ 18.04.1986.

⁵⁸ Para maior aprofundamento, ver PEREZ DE AYALA, *Las ficciones en el derecho tributario*. p. 24.

1.4.5 Tomada de posição

Diante da análise das figuras acima estudadas e considerando a substituição tributária “para frente” – que antecipa a exigência do tributo, com base em pautas fiscais, em relação a fatos geradores futuros, garantindo-se, porém, a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realizem – pode-se afirmar que as pautas fiscais se constituem em presunções mistas ou intermédias.

Ao levar em conta que a pauta fiscal é uma unidade de valor e serve como base de cálculo do ICMS, resta claro que a base de cálculo consiste em um dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência⁵⁹ e dela não se pode destacar. Assim, quando da ocorrência do fato jurídico tributário que enseja a antecipação do tributo devido nas operações futuras, há a incidência de uma presunção, pois de um fato conhecido (fato jurídico tributário presente) se presume a ocorrência dos fatos futuros. Essa remissão se faz em razão da grande probabilidade que, em ocorrendo o primeiro fato jurídico, sucedam os outros.

Sustenta-se ser a pauta fiscal uma presunção mista porque limita a prova em contrário à demonstração da não ocorrência dos fatos geradores futuros. A Constituição Federal permite a prova da sua não ocorrência, não a de que a operação ocorreu com valores diferentes daqueles previstos na pauta, não permitindo a cobrança por parte do fisco se o fato gerador ocorreu com valores maiores àqueles pautados, nem a restituição aos contribuintes se o fato se deu com importâncias menores. Este é,

⁵⁹ Emprega-se a terminologia seguida por CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 109: “Anoto-se que utilizo “elementos” para referir-me aos componentes de linguagem do fato jurídico tributário e “critérios” para os da hipótese de incidência da norma geral e abstrata (regra-matriz do tributo).”

precisamente, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002.

Deve-se, contudo, referir que a possibilidade de restituição de valores pagos a mais em razão da ocorrência da operação real em valores menores daqueles estabelecidos em pauta não é refutada pela doutrina, podendo se configurar em uma presunção relativa. De fato, Greco afirma o dever de ressarcimento ao contribuinte do valor pago a maior, por haver sobrecarga tributária constitucionalmente prevista⁶⁰. Assim também entende Ávila, ao afirmar que a substituição tributária “para frente” é uma medida facultativa, ou seja, o Estado detém a escolha de utilizá-la. Se assim acontece, poderia o ente configurá-la de várias formas, até mesmo autorizando o pedido de restituição aos contribuintes que provarem o pagamento do tributo a maior, em razão da utilização das pautas, em relação ao valor real da operação.⁶¹

Sobre essa divergência, tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2777, Relator Ministro Cezar Peluso, que aguarda o voto de desempate do Ministro Carlos Britto. O objeto da ação consiste na constitucionalidade de leis estaduais que prevêm a restituição do imposto, se o contribuinte provar que o fato ocorreu com valor menor daquele pautado. Somente com tal decisão, poder-se-á afirmar com certeza se as pautas configuram presunções mistas ou relativas⁶².

⁶⁰ GRECO, *Substituição tributária*, p. 38.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta fiscal. Exame de constitucionalidade*. p. 96.

⁶² As questões sobre a devolução do excesso cobrado em razão da aplicação da pauta fiscal e sobre a constitucionalidade da pauta com valor superior ao preço da operação real serão objeto de estudo do próximo capítulo.

1.5 Função simplificadora da pauta fiscal

Estabelecendo que a natureza jurídica da pauta fiscal consiste em uma presunção jurídica, resta perquirir qual o seu papel no ordenamento jurídico e sua fundamentação.

Como se referiu no início da seção anterior, as ficções e presunções reduzem a complexidade para a melhor aplicação do Direito. Com vista nisso, a pauta fiscal, presunção que tem por escopo estabelecer o valor da base de cálculo para fins de recolhimento de ICMS, podendo não coincidir com o valor real da operação, simplifica tanto a fiscalização, por limitar o número de contribuintes, quanto a arrecadação, que se concentra em um contribuinte, que já possui os índices prévios para determinar o valor do seu tributo, sem precisar apurar o valor real, diminuindo, também, as obrigações acessórias⁶³.

Desse modo, podem-se reduzir as funções das presunções no Direito a três: primeiro, reduzir a complexidade dos elementos do Direito para conferir maior segurança aos destinatários e possibilitar uma atuação adequada por parte do Poder Público⁶⁴. Segundo, aumentar a arrecadação através da gestão tributária e da simplificação na liquidação dos tributos. De Paula explica que não há dificuldades na realidade pré-jurídica, que se mostra clara. Todavia, a utilização das presunções se

⁶³ Para fins desse trabalho, consideram-se obrigações acessórias aquelas estabelecidas por lei no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, com base no artigo 113, parágrafo 2º do Código Tributário Nacional. Amaro enfatiza que elas não possuem conteúdo pecuniário e discorda de sua nomenclatura, por não se adequarem ao conceito de obrigações principais e acessórias do Direito Civil, preferindo denominá-las instrumentais, vez que elas subsistem mesmo diante da inexistência da obrigação principal. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 249-250.

⁶⁴ Conforme PEREZ DE AYALA, *Las ficciones en el derecho tributario*, p. 119-131, e DE PAOLA, *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 99-100, as ficções, nesse caso, possibilitam que sejam juridicizadas circunstâncias pré-jurídicas por demais complexas, ao formar o antecedente da norma.

justificaria em razão da desproporção entre o tamanho da máquina e número de contribuintes⁶⁵. Em terceiro lugar, estaria o combate à sonegação. Aqui, as ficções e presunções seriam uma alternativa para interpretação econômica ou da utilização da analogia para alcançar atos fraudulentos⁶⁶.

Ao aprofundar o assunto, há que se citar a classificação das normas do sistema tributário feita por Jarzyk-Dehne⁶⁷ para precisar onde a pauta fiscal atua e de que forma, dentre aquelas anteriormente analisadas. O autor as divide em normas com fins fiscais (*Fiskalzwecknormen*), normas de governo ou diretivas (*Lenkungsnormen*) e normas facilitadoras (*Vereinfachungszwecknormen*). As primeiras são normas eminentemente fiscais, isto é, visam à arrecadação e são informadas pelo princípio da capacidade contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*). Elas procuram distribuir proporcionalmente, entre os contribuintes, o encargo tributário para cobrir as necessidades estatais. O autor afirma que essas normas repercutem no campo econômico e social, constituindo suas conseqüências, não suas finalidades⁶⁸.

Deve estar claro, a esta altura, que as pautas fiscais utilizadas no ICMS não possuem objetivos fiscais, pois não visam, simplesmente, a arrecadar através da tributação observando a capacidade contributiva. Elas fixam um valor para servir de base de cálculo do imposto a ser aplicado de modo uniforme aos contribuintes, sem levar em conta suas condições particulares.

Por outro lado, as normas de governo (*Lenkungsnormen*) se utilizam do Direito Tributário para atingir objetivos econômicos, sociais, culturais, ambientais,

⁶⁵ DE PAOLA, *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 101-102.

⁶⁶ PEREZ DE AYALA, *Las ficciones en el derecho tributario*, p. 189-190.

⁶⁷ JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 106.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 107-108.

sanitários, dentre outros. O sistema tributário está servindo, cada vez mais, de instrumento para políticas extrafiscais⁶⁹. Sem entrar no mérito das vantagens da utilização dessas normas e da sua constitucionalidade, há que se atentar às objeções feitas por Jarzyk-Dehne, por serem graves e pertinentes. Afirma ele que tais normas falseiam a efetiva carga tributária e, conseqüentemente, o nível da carga como um todo. Assevera, ainda, que tais favorecimentos tributários são, freqüentemente, questionáveis e difusos, terminando por dizer que são o motivo para a complicação e falta de clareza do Direito Tributário e que podem colocar em perigo a moral tributária.⁷⁰

Não se podem, da mesma forma, classificar as pautas fiscais nesse tipo de norma, eis que seus fins não são diretivos, ou seja, não visam a políticas sociais, econômicas, ambientais etc., mas tão somente a facilitar a fiscalização e arrecadação tributárias.

Por fim, resta a análise das normas facilitadoras (*Vereinfachungszwecknormen*). “Elas existem quando o legislador persegue, em especial, aspectos econômico-administrativos através do estabelecimento de normas contendo técnicas tributárias, visando, desse modo, a facilitar a tributação”⁷¹. Essas normas aspiram à sua aplicação técnica – sem influência dos fins fiscais ou extrafiscais que, eventualmente, possam ter – para evitar a supercomplexidade do Direito Tributário e a inexequibilidade de suas leis⁷².

⁶⁹ O autor citado afirma tal comportamento é característica das modernas sociedades industriais. JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 110.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 111-112.

⁷¹ *Ibidem*, p. 112. “Vereinfachungszwecknormen liegen vor, wenn der Gesetzgeber bei der Normsetzung steuertechnische, insbesondere verwaltungsökonomische Gesichtspunkte verfolgt und auf diese Weise die Besteuerung vereinfachen will.” [tradução nossa].

⁷² *Ibidem*, p.112.

A esta altura, mostra-se possível o posicionamento sobre os argumentos desenvolvidos nesse item. O dispositivo que prevê a utilização da pauta fiscal consiste, sem dúvida alguma, em uma norma facilitadora, pois visa somente a tornar exequível o Direito Tributário, sem adentrar em razões fiscais ou extrafiscais. A presunção contida nessa norma, portanto, pretende reduzir as dificuldades quantitativas existentes no âmbito tributário (ou seja, desproporção entre o tamanho do grupo de contribuintes e o da máquina administrativa), não qualitativas (assim falando da realidade pré-jurídica de que a presunção trata).

De fato, pautas fiscais, como exteriorização de uma padronização, consistem eminentemente em procedimentos facilitadores (*vereinfachendes Verfahren*)⁷³.

Passa-se, agora, a analisar os fundamentos jurídicos dessa função simplificadora da pauta fiscal até agora destacada.

1.5.1 Praticabilidade administrativa

Diante do atual quadro de dificuldades enfrentado tanto pela Administração Tributária quanto pelos contribuintes (supercomplexidade do sistema tributário, com suas três esferas legiferantes e a incidência de diversas espécies de normas jurídicas, que vão desde as normas constitucionais aos atos administrativos – regulamentos,

⁷³ JARZIK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 33-34. Em que pese as diferentes concepções de padronização (*Pauschalierung*), filia-se à tese deste autor. Em seu livro, são apresentadas três concepções de padronização: a primeira, preconizada por Tschumper e Frank, que a consideram um princípio procedimental aberto (*offenes Verfahrensprinzip*), que dificilmente estaria disponível em uma exata determinação; a segunda encabeçada por Hoffmann, defende que a principal característica da padronização é a esquematização da base impositiva; por fim, apresenta o entendimento de Tipke/Lang que destacam o presumido caráter tipificante da padronização.

circulares, atos normativos etc. –; o alto custo da atividade administrativa para a apuração do fato gerador, sem o proporcional ingresso de recursos; a desatualização dos instrumentais processuais disponíveis; a carência de pessoal, dentre outras dificuldades)⁷⁴ fala-se sempre mais em praticabilidade administrativa para justificar medidas que facilitam o agir administrativo e que, freqüentemente, são questionadas sob o ponto de vista constitucional.

A praticabilidade, também chamada praticidade, caracteriza-se, nas palavras de Isensee, por constituir a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis⁷⁵.

A figura é considerada por muitos doutrinadores pátrios⁷⁶ um princípio jurídico do ordenamento jurídico. Entretanto, não consta em qualquer dispositivo legal, assim sendo, deve ele ser inferido⁷⁷. No Brasil, a própria Constituição Federal, no artigo 5º, parágrafo 2º, prevê a existência de normas decorrentes do regime e princípios por ela adotados, como obra de trabalho interpretativo com o fim de integrar o Direito.

Guastini apresenta três modos pelos quais um princípio, por ele denominado inexpresso, pode ser inferido de um ordenamento jurídico. O primeiro modo de individuação seria partir de uma norma (com a previsão e a consequência) com suporte fático complexo. Seriam divididos, então, os elementos essenciais e acidentais

⁷⁴ Exemplos citados de ISENSEE, Josef. *Die Typisierende Verwaltung: Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Berlin: Dunker & Humblot, 1976, p. 156-157, que, embora extraídos da realidade alemã, servem para o momento vivido no Brasil.

⁷⁵ Ibidem, p. 162-163. “Die Gesamtheit der Bedingungen, die einen effizienten wie ökonomischen Gesetzesvollzug gewährleisten, sei als Praktikabilität bezeichnet.”

⁷⁶ Como exemplo, cita-se DERZI, Misabel Abreu Machado. *Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, ‘para frente’*. IN DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 177.

⁷⁷ GUASTINI, Riccardo. *L’interpretazione dei documenti legislativi*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 208.

das diversas circunstâncias que compõem o suporte fático e construído um novo suporte que compreenda somente os elementos essenciais, atribuindo-lhe a consequência primitiva. Todavia, adverte o autor, isto consiste em um processo arbitrário cujo resultado varia de acordo com elementos essenciais escolhidos⁷⁸.

O segundo modo objetiva, conforme Guastini, perseguir “as razões do legislador”, ou seja, também através de um procedimento discricional, estabelecer a *ratio legis*⁷⁹. Por fim, seria criar uma norma implícita decorrente de um princípio, de antemão assim reconhecido, que se presume a ele instrumental e, em seguida, elevá-la à categoria de princípio⁸⁰.

Filia-se, aqui, à tese de Torres de que o princípio em tela decorreria do princípio da legalidade (nos seus três enfoques: reserva de lei formal, tipicidade e vinculatividade), agindo de acordo com o último modo de construção de princípios inexpressos. Ora, a atividade da Administração Tributária é submetida totalmente à lei, que serve de parâmetro tanto para o conteúdo de suas decisões quanto para o procedimento para chegar até elas. Mostra-se imperioso, portanto, que a lei esteja imbuída pelo princípio da praticabilidade, de modo que o Direito seja “seguro, simples, viável e econômico aos administrados”⁸¹. Ora, sempre que se atribui uma prerrogativa, há que, paralelamente, conferir-se os meios para o exercício, sob pena de condená-la à ineficácia. Jarzyk-Dehne, especificamente no âmbito fiscal, afirma que, se o Estado cria um complicado Direito Tributário, então deve ele proporcionar meios

⁷⁸ GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti legislativi*, p. 210-211.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 210-211.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 211.

⁸¹ TORRES, Heleno Taveira. *Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa*. Cadernos de Direito Tributário, n. 86. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 42-43.

e disponibilizar suficientes capacidades administrativas para que as leis tributárias possam cumprir correspondentemente as vantagens legais⁸².

Some-se a isto a concepção de Ávila sobre princípios, que assim os descreve:

[...] normas de imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.⁸³

Pode-se afirmar, forte também na assertiva de Isensee, que a praticabilidade administrativa “*ist keine vollständige (subsumtionsfähige) Rechtsnorm, sondern nur Rechtsgrundsatz; nicht lex, sondern ratio legis*”⁸⁴. Isto porque se constitui num princípio constitucional inexpresso que determina um estado de coisas a ser atingido, qual seja, a atuação administrativa (que não abre mão, nem é motivo de abrandamento do princípio da legalidade) eficiente, econômica e confortável, no sentido de não onerar, financeira e contabilmente, sobremaneira o contribuinte.

O princípio em tela vem ganhando importância na medida em que se fala de “administração de massas”⁸⁵. Mostra-se, hoje em dia, impossível uma atuação individualizada da Administração Tributária, sob o risco de ineficiência, desigualdade (por conseguir alcançar apenas parte dos contribuintes) e altos custos de sua atuação sem contrapartida das receitas auferidas. Diante desta realidade, o Poder Público está

⁸² JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 239. Literalmente: “Schaffung der Staat ein kompliziertes Steuerrecht, so müsse er auch für die Mittel sorgen und ausreichende Verwaltungskapazitäten bereitstellen, um die Steuergesetze entsprechend den gesetzlichen Vorgaben vollziehen zu können.” [tradução nossa].

⁸³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70.

⁸⁴ ISENSEE, *Die Typisierende Verwaltung*, p. 164. “não é regra jurídica completa (passível de subsunção), mas princípio jurídico; não *lex*, mas *ratio legis*.” [tradução nossa].

⁸⁵ Segundo LOUREIRO, João Carvalho Simões Gonçalves. *O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares: algumas considerações*. Coimbra: Coimbra, 1995, p. 130-131.

condicionado a uma atuação que lance mão de padrões, tipos e generalizações, enfim, como afirma Jarzyk-Dehne, a Administração está organizada para a realização de procedimento de massas através da uma facilitação da execução normativa⁸⁶. Por isso o autor não atribui à praticabilidade a mesma valência dos demais princípios ético-jurídicos (*rechtsethische Prinzipien*), por considerá-lo um princípio primário de adequação e oportunidade (*Zweckmäßigkeit*)⁸⁷.

Há que se atentar, contudo, que o princípio em tela não se presta para justificar todo e qualquer ato da Administração tendente a facilitar sua atividade e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação tributária. Esse princípio se deve harmonizar com os demais contidos na Constituição Federal, sobretudo com as limitações ao poder de tributar, dentre elas a igualdade, a capacidade contributiva, a própria legalidade, segurança jurídica.

Ao contrário do que se afirma, medidas facilitadoras, como a adoção da pauta fiscal, fundamentadas do princípio da praticabilidade, não se chocam com a igualdade tributária, ao contrário, promovem-na, como bem explica Jarzyk-Dehne: “através de prescrições administrativas padronizadas, que generalizam a individualidade do caso concreto e simplificam as diversidades e, conseqüentemente, aumentam a quantidade de casos resolvidos, a igualdade no Direito Tributário de massas será alcançada pela execução normativa”⁸⁸.

⁸⁶ JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 238. “Die Finanzverwaltung ist zur Bewältigung der Massenverfahren auf eine Vereinfachung des Normenvollzugs angewiesen”. [tradução nossa]

⁸⁷ *Ibidem*, p. 238.

⁸⁸ *Ibidem*, p. 240. “Mittels der pauschalierenden Verwaltungsvorschriften, die die Individualität des konkreten Falles verallgemeinern und Unterschiedlichkeiten vergrößern und dadurch die Menge der erledigten Fälle erhöhen, wird im steuerlichen Massenfallrecht Gleichheit im Gesetzesvollzug erreicht.” [tradução nossa].

Em razão do exame da igualdade tributária ser objeto do próximo capítulo, passa-se, neste momento, a averiguar outra tese geralmente usada para justificar a adoção de pautas fiscais, o denominado princípio da eficiência.

1.5.2 A presumida atuação do “princípio” da eficiência

Como se viu anteriormente, a praticabilidade administrativa é doutrinariamente amparada, em meio a outras bases, pelo denominado “modo de agir eficiente” da Administração. O Supremo Tribunal Federal agiu da mesma forma ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002, ao se utilizar da figura da eficiência⁸⁹, dentre outras, para justificar a constitucionalidade da substituição tributária progressiva e, indiretamente, a aplicação de pautas fiscais. Resta examinar sua conformação e aplicabilidade em matéria de simplificação, para ver em que modo a eficiência atua com essa função de justificação.

⁸⁹ Conforme ementa: “Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal, e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, *eficiência* e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.” [grifo nosso].

1.5.2.1 Relação com figuras afins

O denominado princípio da eficiência ganhou relevo no âmbito jurídico-doutrinário em virtude do seu acréscimo, através da Emenda Constitucional n. 19/98, no rol dos princípios norteadores da Administração Pública. Entretanto, Modesto alerta que a eficiência não é novidade na ordem constitucional brasileira, aparecendo explícita e implicitamente ao longo do seu texto⁹⁰. De fato, esse termo aparece expressamente no artigo 74, inciso II e artigo 144, parágrafo 7º, ambos da Constituição Federal, e dizem respeito à atividade administrativa.

Não obstante a referencialidade constitucional do alegado princípio, até hoje, buscam-se conceitos de outras áreas do conhecimento (como Sociologia, Economia e Administração), ajuda de outros conceitos (tais como eficácia, economicidade), chegando até mesmo a figuras estrangeiras como a “*buona amministrazione*” italiana, sem, contudo, atentar para a realidade jurídica brasileira. No entanto, como se constatará adiante, a eficiência não pode ao menos ser considerada um princípio jurídico.

Moreira inicia sua análise do denominado princípio à luz de seu conceito econômico-administrativo⁹¹. Segundo o autor, eficiência seria o vínculo entre os custos e o produto final, envolvendo trabalho, tempo, investimento e resultado

⁹⁰ MODESTO, Paulo. *Notas para um debate sobre o princípio constitucional da eficiência*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.º. 2, maio 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>, acesso em 12.03.2007, p. 4.

⁹¹ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a lei 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 124-125.

lucrativo de uma determinada ação empresarial⁹². Di Pietro⁹³ e Afonso da Silva⁹⁴ transpõem esse parâmetro ao Direito, afirmando que o princípio da eficiência determina que a ação pública visará ao alcance dos melhores resultados. Aponta, entretanto, Moreira, conseqüências danosas ao cidadão ao ser juridicizado esse conceito, pois o coloca na posição de consumidor, que passa a ser visto não mais como “titular dos bens e poderes públicos”⁹⁵, e permite ao Estado voltar sua atividade à consecução do lucro em detrimento da vinculação às leis.

Assim como não se pode aceitar a pura transposição do conceito econômico-administrativo da eficiência ao Direito, em razão da peculiaridade da ação do Estado frente à iniciativa privada, também não se pode recorrer a conceitos diversos como eficácia e economicidade. Ora, em havendo nomes diferentes aos conceitos, não seria lógico conceber que todos designem a mesma coisa. Por isto, torna-se necessário diferenciar tais figuras da eficiência, até mesmo em nome do rigor científico.

Por eficácia se entende “a *força* ou *poder* que possa ter um *ato* ou *fato* para produzir os desejados efeitos”⁹⁶. Economicidade, por outro lado, é a relação entre

⁹² “Eficiência é a capacidade de fazer certo as coisas, é um conceito de ‘insumo’. Um administrador eficiente é aquele que obtém produtos, ou resultados, à altura dos insumos (trabalho, materiais, tempo) usados para alcançá-los. Os administradores que conseguem minimizar o custo dos recursos necessários para se alcançar os objetivos estão agindo com eficiência”. STONER, James A.; FREEMAN, R. Edward. *Administração*. Rio de Janeiro: PHB, 1985, p. 5.

⁹³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 84. Afirma a autora que o referido princípio agiria em dois âmbitos, o primeiro consistiria no modo de atuação do funcionário público, buscando o melhor desempenho possível para alcançar os melhores resultados; o segundo, no modo de atuação da organização, estruturas e disciplinas da Administração Pública, como os mesmos intentos.

⁹⁴ AFONSO DA SILVA, José. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 651.

⁹⁵ MOREIRA, *Processo administrativo*, p. 125.

⁹⁶ SIIVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 506. MOREIRA, *Processo administrativo*, p. 129-133 - mostra a visão doutrinária sobre o “princípio da eficácia” no Direito espanhol afirmando que, à parte poucas posições contrárias a sua constitucionalização, houve acolhida constituindo em diretriz para a avaliação da ação administrativa.

custo e benefício que deve ser observada pela Administração Pública, constituindo um de seus meios de controle, conforme artigo 70 da Constituição Federal⁹⁷.

Busca-se, também, aproximação do denominado princípio da eficiência ao italiano princípio do “*buon andamento*” ou da “*buona amministrazione*”. A doutrina, todavia, não é unânime na sua definição, sendo relacionado ora ao princípio da eficiência⁹⁸, ora ao da imparcialidade⁹⁹.

Giacchetti mostra a transformação pela qual passou o referido princípio. Primeiramente, exigia-se “*un comportamento dell’amministrazione non macchiato da incompetenza, violazione di legge o eccesso di potere*”, sem preocupações quanto ao tempo empregado ou aos resultados¹⁰⁰. Após, em razão das novas atribuições estatais, ou seja, com um papel fortemente intervencionista, com o advento da lei 241 de 1990 e suas posteriores modificações – lei n.15/2005 e decreto-lei n. 35/2005, a atividade estatal deve ter um resultado substancialmente bom, guiada pelos princípios da economicidade e eficiência.

Logiudice, de modo similar, divide a evolução do princípio do “*buon andamento*” em duas fases, de acordo com sua vinculação àqueles princípios. Na primeira fase, a norma em tela se fundia ao princípio da imparcialidade, objetivando impedir favoritismos na atividade estatal, concedendo ao bom andamento um papel eminentemente instrumental. Tal norma obteve valor jurídico substancial ao ser

⁹⁷ SILVA, *Vocabulário jurídico*, p. 506. Também aplicada no Direito Processual, conforme CINTRA, Antônio Carlo de Araújo;. *Teoria geral do processo*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 72.

⁹⁸ MOREIRA, *Processo administrativo*, p. 133-135; cita vários autores que igualam tais princípios: Antonio Andreani, Sandulli e Franco Bassi.

⁹⁹ Conforme Temostocle Marines, *apud* MOREIRA, op. cit., p. 135.

¹⁰⁰ GIACCHETTI, Salvatore. *Appalti di pubblici servizi e/o appalti pubblici di servizi? La legge n.205 del 2000 gioca a dadi*. Disponível em <http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/studi_contributi/art_giacchetti.htm#2>, acesso em 30.04.2007. “exigia-se um comportamento da administração não manchado por incompetência, violação à lei ou excesso de poder” [tradução nossa].

reestruturada e redimensionada nos termos da eficiência empresarial, com foco no resultado.¹⁰¹

Não obstante todas as tentativas de contextualização e explicação do chamado princípio da eficiência no Direito brasileiro, elas se mostram insuficientes em virtude da ausência de análise do próprio sistema jurídico pátrio como um todo. De fato, a conformação da eficiência na ordem jurídica brasileira ou não se aplica aos conceitos mostrados, ou mesmo os supera. Necessário, então, faz-se estudar o conteúdo e aplicação da eficiência à luz do sistema pátrio, o que se passa a fazer.

1.5.2.2 Dimensão Normativa

O estudo da seção anterior não logrou êxito em informar qual o mandamento constante na norma costumeiramente denominada de princípio da eficiência, o que dificulta a sua classificação como princípio, pois não determina um estado de coisas a ser atingido, tal como preconiza Alexy¹⁰², seguido de vários outros juristas. Ora, qual, objetivamente, é o estado de coisas a ser atingido pela eficiência? Não há, simplesmente. Essa situação levou vários autores a afirmar ser a norma um princípio vazio. De fato, Andreani afirma que ela não possui qualquer valor diretivo, servindo

¹⁰¹ LOGIUDICE, Francesco. *"Buon andamento" e "risultato": parametri dell'azione amministrativa*. Disponível em <http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/studi_contributi/art_giacchetti.htm#2>, acesso em 30.04.2007.

¹⁰² Para o autor, princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes, podendo ser cumpridos em diferentes medidas. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Baden-Baden: Suhrkamp, 1994, p. 75-76.

apenas de “um expediente conceitual, uma categoria de comodismo”¹⁰³. Lobo Torres, da mesma forma, afirma ser a eficiência desprovida de qualquer conteúdo material¹⁰⁴.

Diante da dificuldade apresentada, resta, então, determinar a qual espécie normativa ela se enquadra, para facilitar o entendimento da eficiência e seu modo de atuação. Necessário, aqui, esclarecer que o presente estudo adota a classificação das normas proposta por Ávila, no livro *Teoria dos princípios*, em que as subdivide em regras¹⁰⁵, princípios¹⁰⁶ e postulados normativos aplicativos¹⁰⁷.

Há quem diga que a eficiência consista em uma regra. Segundo Winter, com o conceito de eficiência, não se denomina, simplesmente, um determinado aspecto, mas uma gama de disposições formuladas sobre um determinado cálculo mental, prescrevendo que uma solução deve ser eficiente e, diante de várias opções, deve ser escolhida a mais eficiente dentre elas¹⁰⁸. Ora, tal posição é insustentável, de acordo com a classificação ora adotada, pois não prescreve realmente qualquer conduta a ser adotada; no máximo, algum tipo de raciocínio a ser aplicado em congruência com outras normas.

¹⁰³ Andreani, apud MOREIRA, *Processo administrativo*, p. 134.

¹⁰⁴ LOBO TORRES, Ricardo. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. IN: GANDRA MARTINS, Ives (Coord). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 69.

¹⁰⁵ “[...] 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 lhe são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”. ÁVILA, *Teoria dos princípios*, p. 70.

¹⁰⁶ “[...] normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. *Ibidem*, p. 70.

¹⁰⁷ Segundo o autor, são metanormas, ou seja, normas de segundo grau, pois não prevêm condutas, apenas estruturam a aplicação das regras e princípios, estabelecendo modos de raciocínio e argumentação. *Ibidem*, p. 80-81.

¹⁰⁸ WINTER, Gerd. *Über Nutzen um Kosten der Effizienzregel im öffentlichen Recht*. Disponível em <www.feu.uni.bremen.de/pdf/effizienz.pdf>, acesso em 07.03.2007, p. 2-4.

Lobo Torres denomina a eficiência como “princípio de legitimação ou de justificação”, sem qualquer conteúdo material, cabendo a ela harmonizar os outros princípios e valores jurídicos, como liberdade e segurança jurídica. Está de acordo, pois, com a classificação normativa proposta por Ávila, considerando-a um postulado normativo aplicativo.

Esse autor afirma que a eficiência, na realidade, consiste em um postulado, ou seja, “estrutura a aplicação de outras normas, princípios e regras”, constituindo-se, pois, em uma metanorma¹⁰⁹. De fato, a eficiência não prescreve um estado de coisas a ser implementado.

Modesto expõe uma interessante estrutura ao postulado da eficiência, afirmando que a atividade administrativa deve atentar a duas dimensões: da racionalidade e otimização no uso dos meios e da satisfatoriedade da atividade¹¹⁰.

Com todas as considerações feitas até o momento sobre a eficiência, pode-se constatar que se trata, efetivamente, de um postulado, pois não prescreve nenhuma conduta nem estabelece um estado de coisa a ser alcançado, mas, ao contrário, guia a aplicação de outras normas, sejam elas princípios ou regras, pela Administração Tributária, de modo que sua ação seja eficaz (ou seja, que a medida que se adota seja capaz de alcançar o fim proposto), otimizada (que, razoavelmente, diminuam-se os recursos empregados sem prejuízo do resultado) e, por fim, que seja qualificada (que alcance o resultado de modo satisfatório)¹¹¹.

¹⁰⁹ ÁVILA, *Teoria dos princípios*, p. 79-81.

¹¹⁰ MODESTO, *Notas para um debate que sobre o princípio constitucional da eficiência*, p. 9.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 10. Parece ser a mesma função desenvolvida pelo princípio da eficácia no Direito espanhol, pois, como afirma Parejo Alfonso, serve de critério interpretativo para a solução dos casos concretos. Apud BUENO, Vera Cristina Caspari Monteiro Scarpinella. *As leis de procedimento*

1.5.2.3 Do funcionamento do postulado da eficiência no ordenamento jurídico brasileiro

Resta agora analisar como o postulado em estudo se comporta no ordenamento pátrio e que influência pode trazer ao âmbito tributário, sobretudo na fundamentação da utilização de pautas fiscais.

De acordo com o conteúdo estabelecido anteriormente, a eficiência não consiste em permissão para agir em desatendimento às leis em busca de melhores resultados à Administração. Como se sabe, a Constituição Federal possui diversos fins e todos devem ser implementados da melhor maneira possível, não havendo, *a priori*, hierarquia entre eles¹¹².

Assim sendo, sempre que a Administração Pública adota uma medida, visando a implementar um fim, poderá deixar de contemplar outro ou mesmo violá-lo em algum grau. Justamente em situações como esta entra em ação o postulado da proporcionalidade. Este postulado determina que se procedam a três exames para averiguar a juridicidade da medida adotada. São eles: adequação (verificação da idoneidade do meio para o alcance do fim almejado, ou seja, de acordo com os apontamentos anteriores, deve-se constatar a eficácia do meio para a produção do fim), necessidade (investigação sobre a existência de meios alternativos que restrinjam

administrativo: uma leitura operacional do princípio constitucional da eficiência. Revista de Direito Constitucional e Internacional, v. 39, ano X, São Paulo: RT, abr.-jun. 2002, p. 275.

¹¹² De fato, Alexy refuta a idéia da existência de princípios absolutos, ou seja, aqueles extremamente fortes, impassíveis de ser superados por outros - destituídos, portanto, de limites jurídicos. Esta idéia, sustenta o autor, seria incompatível com um ordenamento jurídico detentor de direitos fundamentais, pois estes podem ser de ordem coletiva e individual. Se um direito coletivo absoluto existisse, não poderia haver qualquer outro direito fundamental, uma vez que aquele não conhece limites. Por outro lado, caso se tratasse de direito individual, o conceito seria contraditório, pois o direito de todos os indivíduos teria que ceder frente ao correspondente de cada titular, ou então, não poderia haver mais do que um titular, o que se mostra completamente despropositado. ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, p. 94-96.

com menor intensidade os direitos fundamentais colateralmente atingidos), e proporcionalidade em sentido estrito (análise da intensidade da promoção do fim com relação às desvantagens aportadas pela restrição imposta aos demais direitos fundamentais)¹¹³.

Caberia a pergunta do porquê da referência, neste momento, do postulado da proporcionalidade. A resposta é dada por Ávila, tese a que se adere nessa pesquisa, ao defender que o postulado da eficiência age como uma espécie de controle frente ao postulado da proporcionalidade, especialmente quanto ao exame da adequação¹¹⁴. Essa ligação entre os dois postulados, embora com enfoques diferentes, pode ser encontrada em vários autores, como França¹¹⁵ e Velloso e Goldschmidt¹¹⁶, o que leva ao indício do acerto da tese adotada. Como restará comprovado, proporcionalidade e eficiência não se confundem, mas se completam para garantir uma prestação administrativa e jurisdicional aceitável, como se passa a expor.

Quando da adoção de um meio pelo Poder Público, deve este averiguar se aquele é adequado ao fim que procura atingir. Entretanto, esta análise pode ser feita a partir de vários ângulos: quantitativo (se o meio promove mais ou menos o fim), qualitativo (se o promove melhor ou pior) e probabilísticos (se o promove com mais

¹¹³ Conforme ÁVILA, *Teoria dos princípios*, p. 108-117 e ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, p. 100-104. Ressalta-se, entretanto, que estes conceitos não serão aprofundados. No entanto, as noções básicas aqui apresentadas são necessárias ao desenvolvimento do assunto proposto nessa pesquisa.

¹¹⁴ É o que se pode depreender dos seguintes textos: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, São Paulo: Saraiva, 2004, p. 423-430, e Idem, *Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa*. Revista Brasileira de Direito Público. Ano 1, n. 01, RBDP: Belo Horizonte, 2003, p. 127-132.

¹¹⁵ FRANÇA, Vladimir da Rocha. *Eficiência administrativa na Constituição Federal*. Revista de Direito Administrativo, v. 220, Rio de Janeiro: Renovar, abr.-jun. 2000, p. 171, que, afirma ser a eficiência “importante para a aferição da presença dos requisitos de necessidade, adequação e razoabilidade na formação do ato administrativo”.

¹¹⁶ VELLOSO, Andrei P., GOLDSCHMIDT, Fábio B. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. IN: GANDRA MARTINS, Ives (Coord). *Princípio da eficiência em matéria tributária*, p. 195, afirmam: “O princípio da eficiência encontra íntima relação com o princípio da proporcionalidade, representando um instrumento de controle e adequação dos meios aos fins.”

ou menos certeza).¹¹⁷ Essa avaliação, todavia, no caso concreto não se mostra fácil. De fato, um meio pode ser o melhor em termos qualitativos, mas não em termos probabilísticos, ou vice e versa. Diante de tais casos, é difícil de avaliar a escolha feita pelo Poder Público, sobretudo porque não há hierarquia entre essas dimensões. Soma-se a isso a impossibilidade que existe, quando da tomada de decisão, de antecipadamente conhecer todos os dados técnicos e possíveis variantes existentes¹¹⁸. Frente a isto, pergunta-se qual seria o dever do Administrador, escolher o meio melhor, mais intenso e seguro ou se deve, simplesmente, escolher um meio minimante apto ao alcance daquele fim.

Ávila sustenta que, diante das dificuldades mostradas, à Administração cabe eleger o meio que simplesmente promova o fim, não necessariamente o melhor, o mais intenso ou o mais seguro. Isto também salvaguardaria o princípio da separação dos Poderes, ao respeitar a escolha feita por um deles¹¹⁹.

Então, justamente aí atuaria o postulado da eficiência. Ora, se à proporcionalidade seria suficiente o meio apto a promover minimamente o fim, para o postulado da eficiência isso não ocorreria. Para a medida adotada passar pelo crivo deste postulado, ela deve ser mais que minimamente adequada, deve ser satisfatória.

Todavia, o agir satisfatório da Administração Pública não se reduz apenas à consideração do custo administrativo do meio escolhido, o que contraria o conceito administrativo-econômico da eficiência. Ávila apresenta duas maneiras de exame do custo administrativo: o modo absoluto, em que o meio menos custoso deve ser adotado, mesmo existindo relevantes vantagens de meios mais custosos; e o modo

¹¹⁷ ÁVILA, *Teoria dos princípios*, p. 109.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 109.

¹¹⁹ ÁVILA, *Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa*, p. 109-110.

relativo, em que “a opção menos custosa deve ser adotada somente se as vantagens proporcionadas por outras opções não superarem o benefício financeiro”¹²⁰.

Em razão da coexistência de diversos fins constitucionais, sejam eles internos ou externos, o menor custo administrativo não prevalece *a priori* sobre os demais, razão pela qual o modo relativo da análise do custo administrativo deve predominar. Por óbvio que, se houver dois meios igualmente adequados e que causem o mesmo grau de restrição aos demais direitos fundamentais, mas com custos diferentes, o de menor custo deverá ser, necessariamente, escolhido¹²¹.

Desse modo, a eficiência exige mais que um meio capaz de atingir minimamente o fim e mais do que o meio menos custoso. Ela exige a eleição de um meio satisfatório. Isto, entretanto, não significa que o meio melhor, mais intenso ou certo deve ser escolhido, mas impede que seja aquele pior, menos intenso, menos certo ou mesmo aquele cujas qualidades são tão reduzidas que não trazem qualquer benefício de ordem prática.

Se, por um lado, o exame de adequação feito no juízo de proporcionalidade permite apenas um controle fraco dos meios adotados, pois só serão estes invalidados ao se demonstrar a inadequação do meio para produzir o fim¹²², o dever de eficiência possibilita um controle um pouco mais forte dos meios, pois exige que seja satisfatório, ordenando certa qualidade ao meio adotado. Note-se que continua sendo um controle débil, pois a eficiência não estabelece que o meio excelente seja o adotado, mas deve-se demonstrar que o meio é suficientemente apto à consecução do fim visado. Como afirma Loureiro, “mesmo havendo exigência de otimização, de

¹²⁰ ÁVILA, *Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa*, p. 127.

¹²¹ *Ibidem*, p. 126.

¹²² ÁVILA, *Teoria dos princípios*, p. 112-113.

acordo com a Ciência da Administração, se podem apenas aspirar a decisões razoáveis¹²³.

Este raciocínio pode ser encontrado na Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 1511, Superior Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 06.06.2003. A ação visava à declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos que instituíram a avaliação periódica dos institutos e dos cursos de nível superior mediante exames nacionais (o popular provão) e, em sede liminar, a sua suspensão. Foi indeferida a liminar e, no mérito, foi declarada a constitucionalidade dos dispositivos. Para tanto, foram discutidas as mais diversas teses, dentre elas a proporcionalidade e, de modo apenas indireto, a eficiência do dever de fiscalização da União sobre tais instituições. Foi ponderado que a União possui vários meios para atingir o fim em questão (boa qualidade do ensino superior), como controle da duração dos cursos, do projeto político-pedagógico, dentre outros, que, embora adequados, necessários e proporcionais em sentido estrito não se mostravam eficientes, pois não garantiam a qualidade almejada. Foi reconhecido que, embora não fosse o melhor meio para o alcance da excelência no ensino superior, consistia em um meio satisfatório, diante da insuficiência dos meios até então adotados. Foi afastada a alegação de lesão ao direito dos estudantes, visto ser da sua rotina a submissão a provas.

Pode-se, deste modo, ver como os postulados da proporcionalidade e da eficiência possuem uma grande ligação, embora não se possa confundi-los. Enquanto a proporcionalidade exige simplesmente a eleição de uma medida que meramente

¹²³ LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. *O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares*, p. 132.

possua condições de atingir o fim, a eficiência intervém e determina que esse meio seja satisfatório, ou seja, a proporcionalidade se contenta com o pior ou menos seguro dos meios, ao passo que a eficiência exige um pouco mais do meio eleito, que ele não seja o pior ou menos seguro, mas que seja satisfatório para a consecução do fim.

1.5.2.4 A eficiência e as pautas fiscais

Em razão da eficiência consistir em uma norma de segundo grau, ou metanorma, ela não serve de fundamento para a adoção de pautas fiscais para a fixação da base de cálculo para o ICMS. Ora, a eficiência apenas estrutura a aplicação nas outras normas (regras e princípios) envolvidas na relação tributária. Como afirma Ávila, as regras de competências tributárias criam um âmbito de poder dentro do qual agem os princípios, que são realizados em diferentes graus. É justamente nesse âmbito de poder criado pela aplicação da regra de competência que agem os postulados aplicativos, como a eficiência, dimensionando o grau de realização dos princípios¹²⁴.

Deste modo, conforme a estrutura das normas jurídicas e o ordenamento jurídico brasileiro, a eficiência não se mostra capaz para fundamentar a aplicação das pautas fiscais. O fundamento para tal consistiria no princípio da igualdade, nos moldes apresentados no segundo capítulo da presente pesquisa.

Acredita-se que o escopo deste primeiro capítulo tenha sido alcançado, pois se conseguiu demonstrar que as pautas fiscais são instrumentos compatíveis com o

¹²⁴ ÁVILA, *Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa*, p. 282-284.

sistema jurídico pátrio, desvelar o seu principal fundamento, que consiste na concretização da igualdade tributária, e refutar falsos justificadores, como o chamado princípio da eficiência. Sendo assim, parte-se ao segundo capítulo, que visa a aprofundar os fundamentos e requisitos para a aplicação constitucional das pautas fiscais.

2 A APLICAÇÃO DA PAUTA FISCAL NO ICMS

Definida a conformação da pauta fiscal, analisadas sua natureza e base jurídicas, urge examinar a sua aplicabilidade, ou seja, seus fundamentos e requisitos. Isto se mostra necessário uma vez que, apesar das importantes considerações que foram feitas no capítulo anterior, elas são insuficientes, impondo, portanto, o estudo a seguir apresentado.

2.1 A NOVA FUNÇÃO DA IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Com o capítulo anterior, constatou-se que tanto a praticabilidade quanto a eficiência administrativas são utilizadas, no âmbito de aplicação das pautas fiscais, com o intuito de promover e garantir a igualdade entre os contribuintes. Entretanto, em virtude da incidência de padronizações, a atividade da administração tributária não ocorre mais caso a caso, analisando as particularidades de cada contribuinte. Tenta-se nivelá-los para que se alcance um maior número de contribuintes e haja uma efetiva aplicação da lei tributária, independentemente de diferenças fáticas entre eles. Deste

modo, o foco da igualdade muda, ou seja, em razão da impossibilidade do alcance da igualdade individual, prima-se então pela igualdade geral¹²³.

Necessita-se, destarte, fundamentar este novo prisma da igualdade, que terá base no assim chamado “positivismo presumido”, de cujas balizas se passa a tratar.

2.1.1 Positivismo presumido

Esta nova vertente do positivismo jurídico é preconizada pelo professor Frederick Schauer, da Universidade de Harvard. Em virtude da constatação de outras correntes, como aquelas defendidas por Kelsen e Raz, não conseguirem determinar a exclusividade do uso de normas positivas como único subsídio para tomada de decisões¹²⁴, o autor citado defende o positivismo presumido. Esta teoria consiste em outorgar uma força presumida às regras, de modo que seu grau seja suficiente para a sua aplicação, a menos que razões particularmente exigentes indiquem o seu não emprego¹²⁵. Sustenta Schauer que a regra deve ser aplicada mesmo que ela resulte em uma decisão diferente daquela a que se chegaria pela aplicação da sua justificação. Para ele, este modelo, mesmo gerando decisões discutíveis, aporta muitas vantagens ao sistema jurídico como um todo.

¹²³ Afirma Jarzyk-Dehne que “a padronização contribui para uma igualdade em efeito de carga, porque ela possibilita a arrecadação e execução da tributação “em toda uma superfície”, que não seria possível à Administração sem tal medida facilitadora.” JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 153. “Die pauschalierung trägt einer Gleichheit im Belastungserfolg bei, weil sie die “flächeendeckende” Erhebung und Durchführung der Besteuerung ermöglicht, die der Verwaltung ohne solche vereinfachende Massnahmen nicht gelingen würde. [tradução nossa].

¹²⁴ SCHAUER, *Playing by the rules*, p. 200.

¹²⁵ *Ibidem*, p. 203. “My use of ‘presumptive’ refers generally to the force possessed by a rule, and more specifically to a degree of force such that the rule is to be applied unless particularly exigent reasons can be supplied for a not applying it.” [tradução nossa].

Para entender melhor o pensamento do autor, serão estudados separadamente os componentes de sua teoria, com ênfase aos escopos da presente pesquisa.

2.1.1.1 Zonas de sub e supra-inclusão das regras

No capítulo anterior, mais precisamente no subitem 1.5.2.1 – Dimensão Normativa, foi exposto um conceito de regra que será aqui aprofundado. Schauer apresenta uma diferenciação entre regras descritivas e regras prescritivas. As primeiras exporiam regularidades empíricas, com ênfase em relações lógicas ou matemáticas, sendo universais. As segundas possuiriam um conteúdo semântico normativo, ou seja, guiariam, controlariam ou mudariam comportamentos, exercendo pressão contra inclinações de modificação ao que nela vem exigido¹²⁶. Diferencia, ainda, dentro do contexto de regras prescritivas, as regras de experiência (*rules of thumb*), que consistem em meros guias úteis para os casos rotineiros, não exercendo qualquer pressão normativa como uma regra; das regras mandatórias (*mandatory rules*), que fornecem razões para a ação simplesmente em virtude da sua existência como regras, ou seja, realmente determinam o comportamento a ser adotado, possuindo sua força pela combinação dos fatores da aplicabilidade, aceitação e coação¹²⁷.

¹²⁶ SCHAUER, *Playing by the rules*, p. 1-3.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 4-8.

As considerações, então, que se seguem, referem-se a regras mandatórias. Como visto anteriormente, as normas jurídicas possuem uma hipótese e conseqüência ligadas por um functor deôntico¹²⁸. Na hipótese consta o recorte da realidade à qual, caso sua realização, é atribuída uma conseqüência jurídica. Schauer defende que a formação dessa hipótese, que denomina predicado fático (*factual predicate*), ocorre por meio de uma generalização prescritiva (*prescriptive generalization*), que parte de uma categoria particular, de que são retiradas as propriedades causalmente relevantes para a ocorrência de uma categoria mais geral¹²⁹. Deste modo, ocorre um evento no mundo dos fatos e, para assegurar a sua não ocorrência futura, generalizam-se os fatores causalmente relevantes daquele evento para prevenir tais distúrbios, em uma categoria mais geral, denominada justificação (*justification*), que pode ter vários níveis¹³⁰.

Contudo, em razão de impossibilidades temporais e até mesmo lingüísticas, torna-se impossível estabelecer generalizações universalmente corretas, recorrendo-se então a probabilidades (*probability*) justificáveis estatisticamente (*statistically justifiable*)¹³¹, de modo que “o predicado fático represente o conjunto de fatos cuja existência indica o incremento da probabilidade da ocorrência da justificação e cuja

¹²⁸ VILANOVA, *As estruturas lógicas do direito positivo*, p. 95-96.

¹²⁹ SCHAUER, *Playing by the rules*, p. 25-26. Adverte o autor que essa generalização, apreendendo fatores do particular para o geral, depende do conhecimento empírico que se possui sobre o mundo. O autor assevera também que nem sempre uma regra procura impedir a repetição de comportamentos. Pode fomentá-los, dando ênfase as suas qualidades.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 25-27. O autor afirma que a hipótese não precisa ser necessariamente formada a partir de um fato particular. Pode ser fruto também de uma acumulação de experiências ou percepções.

¹³¹ O autor aprofunda a fundamentação de generalizações baseadas estatisticamente em SCHAUER, Frederick. *Profiles, probabilities and stereotypes*. Cambridge: Harvard University Press, 2003.

(efetiva) proibição irá conseqüentemente inibir a probabilidade (ou incidência) do mal contra o qual a regra foi dirigida.”¹³²

Assim sendo, em função da seletividade das generalizações, apresenta-se como característica de qualquer regra¹³³ a sub e a supra-inclusão, ou seja, toda a regra deixará de incluir certas qualidades que, em um determinado caso particular, de acordo com a sua justificação, seriam importantes (subinclusão) e, por outro lado, abarcará outras qualidades que, nas mesmas condições, seriam irrelevantes (supra-inclusão).

Além desse fenômeno, não se pode ignorar a textura aberta das regras, que também pode causar alguma dificuldade na sua aplicação. Ora, a regra, sobretudo sua hipótese, é um recorte da realidade cuja generalização relacionada com a sua justificação é determinada pelo conhecimento empírico que se possui sobre o mundo. Hart explica que a legislação consiste em “padrões gerais por formas gerais explícitas de linguagem”¹³⁴ e que sempre aportam dois tipos de desvantagens: a relativa ignorância de fato e a relativa indeterminação de finalidade, fruto da incapacidade humana de prever todas as combinações de circunstância possíveis no futuro¹³⁵. Assim, como alerta Schauer, o homem é falível, por possuir conhecimento imperfeito sobre o mundo ou por mudanças futuras, o próprio mundo é dinâmico e, portanto,

¹³² “The factual predicate thus represents a set of facts whose existence indicates an increased likelihood of the occurrence of the justification, and whose (effective) prohibition will consequently decrease the likelihood (or incidence) of the evil against which the rule is aimed”. SCHAUER, *Playing by the rules*, p. 30. [tradução nossa].

¹³³ Para Schauer, a regra seria a instanciação da justificação subjacente, ou seja, através dessa instanciação, a regra adquire autonomia em relação à sua justificação, não sendo conceitos co-extensivos. *Ibidem*, p. 54-55. Esta é uma observação recorrente do autor, ao longo do seu livro, como em outra passagem: “Uma regra existe somente quando uma instanciação de uma justificação é tratada de modo entrincheirado.” *Ibidem*, p. 76.

¹³⁴ HART, Herbert L.A. *O conceito de direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996, p. 138.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 141.

variável, e essas variações podem tornar vulnerável a relação entre a generalização e a justificação da regra, tornando-as imprecisas¹³⁶.

Resta então examinar o que o positivismo presumido propõe a respeito da aplicação das regras, ciente dos fenômenos da sub, supra-inclusão e textura aberta.

2.1.1.2 Tomada de decisão baseada em regras

As generalizações prescritivas levam em consideração, como se relatou, certas propriedades de particularidades e suprimem outras, de modo seletivo, em razão da justificação. Porém, como bem percebe Schauer, as particularidades captadas pela generalização são similares de acordo com a propriedade generalizante, mas provavelmente diferentes em comparação a outras¹³⁷. Assim, podem ocorrer as chamadas experiências recalcitrantes (*recalcitrant experiences*) quando, em algum caso singular, alguma particularidade suprimida possa se tornar pertinente, ou mesmo havendo falha na própria generalização (incorreção casuística da generalização probabilística ou tida como universal e, que, na ocasião, não se comporta mais assim)¹³⁸, o que pode causar dúvidas quando da aplicação das regras.

Diante dessas circunstâncias, questiona-se a postura do sistema jurídico em face a essas irregularidades. Schauer apresenta dois modelos de tomadas de decisões,

¹³⁶ SCHAUER, *Playing by the rules*, p.35-36.

¹³⁷ *Ibidem*, p.38.

¹³⁸ *Ibidem*, p.38.

o conversacional, ou particularista, e o baseado em regras, e se posiciona claramente pelo segundo.

O primeiro, modelo conversacional, alude à habilidade dos participantes de um diálogo de adaptação quase instantânea às necessidades surgidas ao longo da conversa (confusões, desentendimentos, interrogações), sendo, por isso, tolerantes a sub e supra-inclusões, maleáveis na ocorrência da textura aberta produzindo, concretamente, supersimplificações. Esse modelo, então, serve-se de generalizações, porque tornam possível o diálogo, mas o deixa aberto a modificações necessárias para possibilitar o entendimento, não para obstaculizá-lo¹³⁹.

Entretanto, esse modelo se apresenta incompatível com a idéia de regra, pois, se a generalização pode ser alterada diante de qualquer dificuldade, a imposição de um comportamento não conseguiria persistir. Mostra-se, então, esta a razão para a proposta de se adotar o modelo de entrenchment (*model of entrenchment*). Para esse modelo, a generalização deixa de se apresentar flexível diante de experiências recalcitrantes. Mesmo com a sua ocorrência, a generalização não deverá ser alterada e continuará sendo a base para a decisão¹⁴⁰.

Toda a regra, produto de uma generalização prescritiva, como já se referiu, possui uma justificação. Todavia, a ocorrência das denominadas experiências recalcitrantes torna a regra incompatível com a sua própria justificação. Podem ocorrer três situações: a primeira, uma generalização probabilística se torna universal, abrangendo situações que anteriormente não alcançavam – supra-inclusão. A segunda diz respeito à textura aberta, ou seja, feita uma generalização com o conhecimento

¹³⁹ SCHAUER, *Playing by the rules*, p.39-41.

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 43-46.

disponível na época abarcando determinados fatos e tempos depois se descobriu uma espécie que não levaria àquela consequência prevista na regra. O último caso concerne à subinclusão, ou seja, quando da generalização foram suprimidos certos dados na época irrelevantes, que, atualmente seriam pertinentes. Em nenhum desses casos seria possível a adaptação/revisão da hipótese/predicado fático em razão do fenômeno do entrenchamento¹⁴¹.

Para concluir, em nome da clareza da exposição, cita-se literalmente: “Under the entrenchment model, however, the pre-existing generalization would be treated as just that – entrenched. The generalization would by its terms control the decision *even in those cases in which that generalization failed to serve its underlying justification*”¹⁴².

Com a aplicação da regra em desacordo com a sua justificação subjacente, podem ser produzidos resultados discutíveis, ou os chamados “casos difíceis” (*hard case*)¹⁴³ tratados por Hart. Como se percebeu, Schauer sustenta que, mesmo assim, é preferível a aplicação da regra, pelos motivos que se passam a explicar.

¹⁴¹ SCHAUER, *Playing by the rules*, p. 48-49.

¹⁴² Ibidem, p. 49. “No modelo entrenchado, no entanto, a generalização preexistente deveria ser tratada justamente assim: entrenchada. A generalização controlaria, por seus termos, a decisão *mesmo naqueles casos em que aquela generalização não servisse sua justificação subjacente*. [tradução nossa – grifos no original.]

¹⁴³ HART, *O conceito de direito*, p. 146. Não será aqui abordado o tratamento dos casos difíceis existentes na doutrina jurídica, por se distanciar em demasiado do tema proposto.

2.1.1.3 Aceitação de resultados subótimos

Constatadas as características das regras, cuja justificação é tratada de modo entrincheirado, que podem apresentar casos de sub e supra-inclusão e presente a vulnerabilidade ao fenômeno da textura aberta, o autor ora examinado ainda assim defende o modo de decisão baseado em regras para o Direito, sendo necessário que o sistema jurídico seja tolerável a alguns resultados errados decorrentes da aplicação das regras¹⁴⁴.

Segundo Schauer, as regras facilitam as decisões a serem tomadas, pois simplificam a análise da realidade, a qual, na ausência de regras, seria potencialmente complexa e difícil. Assim, regras reduzem o número de fatores, que são facilmente identificados e controlados¹⁴⁵.

Quando da tomada de decisões, o autor aponta a possibilidade de ocorrência de dois tipos de erros: o primeiro em razão da aplicação da regra em dissonância com sua justificação subjacente. Segundo Schauer, não seria propriamente um erro, pois se gerou um resultado pela aplicação fiel e cuidadosa da regra. Tal discordância se deve, na verdade, ao descompasso entre a experiência, que é complexa – sendo probabilística e não universal, variável e fluída, ou seja, não entrincheirada –, e a simplicidade das regras¹⁴⁶. A segunda falha ocorreria pela aplicação direta da justificação, que autoriza o decisor a “inquirir todos os fatores que poderiam conduzir à melhor decisão para o caso particular”¹⁴⁷. Entretanto, alerta o autor, a avaliação de

¹⁴⁴ SCHAUER, *Playing by the rules*, p. 135.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 131-152.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 149.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 149-150.

todos esses fatores pode simplesmente não levar à melhor decisão, se feita imprudentemente, o que ocorre freqüentemente, mas conduzir a resultados inferiores àquele indicado pela regra¹⁴⁸.

Desse modo, nenhum dos modelos de tomada de decisão (baseado em regras e particularista) é livre de erros, o que difere é a qualidade de erro produzida por eles, sendo aqueles provenientes da aplicação da regra mais aceitáveis que os outros. Por esta razão, fala-se em aceitação de resultados subótimos¹⁴⁹ no modelo de tomada de decisão baseada em regras, pois não se consegue chegar a um modelo ideal.

Afirma o autor que somente em alguns casos o resultado da aplicação da regra diferiria daquela da sua justificação subjacente, mas, ainda assim, a regra conduziria a resultados melhores do que sem ela, preferindo-se eventuais resultados subótimos a abrir precedentes para o descumprimento de regras¹⁵⁰. Isso porque regras obstaculizam decisões particularizadas¹⁵¹, possibilitam a previsibilidade das decisões, diminuindo a quantidade de erros, pois retiram a competência de se decidir sem considerar as regras¹⁵² e limitam a investigação do decisor a alguns aspectos delimitados pelas regras (liberando-lhe tempo e empenho para esforços mais vantajosos e possibilitando-lhe prolar maior numero de decisões em menor

¹⁴⁸ SCHAUER, *Playing by the rules*, p. 150.

¹⁴⁹ O autor usa o termo *suboptimal*. Ibidem, p. 100.

¹⁵⁰ Ibidem, p. 100-102 e 130-134. Afirma o autor categoricamente: “*To put it differently, rule-based decision-making can be seen to be intrinsically and logically conservative (in the non-political sense of that word), abjuring the possibility of complete optimization in an attempt to avoid disaster.*” “Colocando a questão diferentemente, tomada de decisão baseada em regras pode ser vista como intrínseca e logicamente conservadora (não no sentido político da palavra), renunciando a possibilidade de uma completa otimização na tentativa de evitar desastres.” [tradução nossa] Ibidem, p. 102.

¹⁵¹ Schauer coloca isso como fundamento proveniente como equidade (*fairness*), mas depois refuta o uso desse argumento como justificador da existência de regras, pois nem sempre a justiça é alcançada pela aplicação da lei, mas pela habilidade do decisor, no caso particular, de transcender às inerentes limitações da regra. Ibidem, p. 135-137.

¹⁵² Seria, de modo muito simplificado o argumento da confiança (*reliance*). Ibidem, p. 137-145.

tempo)¹⁵³. Além disso, isenta o decisor da responsabilidade da decisão ou, no mínimo, no âmbito jurídico, divide-a com o legislador. Há, entretanto, outras razões que jogam a favor das regras, elas conferem estabilidade às relações, pois entrincheiram o passado e o presente contra, respectivamente, pressões do presente e do futuro¹⁵⁴. São importantes também na alocação de poder, uma vez que distribuem a jurisdição de modo temporal – entrincheirando perspectivas de mudanças e atenuando as diferenças ocorrentes com a substituição de membros da instituição – e também horizontalmente, distribuindo competências¹⁵⁵. Por fim, também auxiliam na coordenação da sociedade, em razão da sua generalidade formar um maior compartilhamento de entendimentos, incentivando os participantes a recusar certas mudanças mesmo quando elas seriam desejáveis¹⁵⁶.

Portanto, apesar de alguns inconvenientes, como os resultados subótimos, que são toleráveis, a existência de regras, ainda assim, aporta mais vantagens que um sistema particularista que as relativiza a todo o momento. Pode-se concluir, citando Schauer, que um sistema baseado em regras consiste na denominada teoria do segundo melhor (*theory of the second-best*). Ao renunciar a busca do melhor resultado no caso particular, admite-se que, em determinadas circunstâncias, zelar contra o pior resultado (ou seja, aquele particularista, destruindo a idéia de regra) consista na melhor tarefa a ser desenvolvida¹⁵⁷.

¹⁵³ Argumento de eficiência (*efficiency*). SCHAUER, *Playing by the rules*, p. 146-149.

¹⁵⁴ Argumento de estabilidade (*stability*). *Ibidem*, p. 155-157.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 158-161.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 164-166.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 152-153. Para essa afirmação, o autor também desenvolve o argumento da aversão ao risco, afirmando que em um sistema baseado em regras, o erro mais notável é a falha em alcançar o resultado ótimo no caso particular em algumas ocasiões. No modelo particularista, diferentemente, os erros relevantes são aqueles advindos de decisões mal orientadas por decisores preconceituosos, ignorantes, incompetentes ou somente confusos, que, decididamente, não resultarão decisões ótimas. *Ibidem*, p. 154.

2.1.1.4 A coexistência de princípios e regras no positivismo presumido

Pode parecer que, na teoria do positivismo presumido, não haja espaço para princípios, o que levaria a uma contradição dos conteúdos constantes no presente trabalho.

Como se denota da análise das obras de Schauer, sustenta-se que as regras possuem uma força presumida, ou seja, a sua aplicação seria, praticamente, certa, em razão do acontecimento do evento descrito no seu pressuposto fático, se não ocorressem razões particularmente relevantes que indicassem o contrário. Afirma-se, ainda, que as regras encerrariam uma generalização, o que produziria uma igualdade maior entre os participantes do sistema que um exame particularizado.

Pode-se depreender, deste modo, que o positivismo presumido objetiva o implemento do princípio da igualdade, que é alcançado através da aplicação de regras. Como bem afirma Schauer, a igualdade tem a generalização como seu instrumento e seu resultado¹⁵⁸.

Como o próprio Alexy afirma, são inviáveis modelos em que somente existam princípios ou exclusivamente regras. De fato, em um modelo puro de princípios, as regras seriam somente o resultado de ponderações, totalmente dependentes dos princípios, e estes não encontrariam limites a não ser em outros bens jurídicos a ele superiores. Assevera o autor que não haveria respeito à Constituição escrita, pois nela constam as diferentes regulações para cada um dos direitos fundamentais, que restariam inobservados. Findaria por substituir vinculação

¹⁵⁸ SCHAUER, *Profiles, probabilities and stereotypes*, p. 223.

(*Bindung*) por ponderação (*Abwägung*), ferindo o caráter de rigidez da Constituição¹⁵⁹.

Continua o autor que, da mesma forma, seria impraticável um modelo puro de regras. Nesse modelo, as regras seriam interpretadas e aplicadas sem ponderação, o que seria impossível¹⁶⁰. Para comprovar esta afirmação, ele demonstra que tal modelo não funciona em três tipos de normação jusfundamental (*grundrechtlicher Normierung*): o primeiro, de direitos fundamentais sem reserva (que se orientariam exclusivamente pelo texto constitucional, sem restrições. Estas viriam de restrições imanentes adscritas pelos direitos de terceiros, pela ordem constitucional e pela ética, aplicadas, teoricamente, sem ponderação)¹⁶¹. O segundo, de direitos fundamentais com reserva simples (ou seja, passíveis de restrições legislativas, desde que seu núcleo essencial reste intocado. Para Alexy, o legislador não estaria sujeito às normas jusfundamentais, pois poderia restringi-las arbitrariamente, necessitando, portanto da intervenção de algum tipo de ponderação)¹⁶². Por fim, direitos fundamentais com reserva qualificada (cujas restrições devem atender a determinados fins constitucionais e ser necessárias e proporcionais em sentido estrito)¹⁶³. O autor conclui que a ponderação não poderá ser excluída em nenhum tipo de normação jusfundamental, acena para a sua viabilidade em outros possíveis tipos normativos constantes na Constituição e, finalmente, afirma que os princípios são necessários para a proteção dos direitos fundamentais¹⁶⁴.

¹⁵⁹ ALEXY, *Theorie der Grundrecht*, p. 105-106.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 106-107.

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 107-112.

¹⁶² *Ibidem*, p. 112-114.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 114-117.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 117.

Deste modo, pode-se determinar o papel dos dois tipos de normas em um sistema jurídico, mesmo que nos moldes do positivismo presumido. Como afirma Alexy, os princípios são necessários para nortear os objetivos do sistema (dever ser ideal) e para a hierarquia constitucional¹⁶⁵. Por outro lado, as regras garantem a vinculação com a Constituição, mesmo que haja necessidade de algum tipo de ponderação, “isso não muda o fato de que as determinações devem ser levadas a sério.”¹⁶⁶ O autor sustenta, portanto, que há prioridade para regras em relação aos princípios, uma vez que elas possuem uma força decisória muito mais relevante. A sua não aplicação ocorreria somente se houvesse razões muito fortes¹⁶⁷.

Não se intenta, neste trabalho, defender a supremacia, nem mesmo a idéia de insuperabilidade de regras, mesmo porque os dois autores admitem que elas poderão ser afastadas diante de razões particularmente relevantes, sendo este um problema para ser resolvido pelo campo da argumentação jurídica¹⁶⁸. O que se pretende é mostrar que o pensamento generalizante constante nas regras é capaz de implementar, de modo mais extenso e profundo, o princípio da igualdade, importante para a justificação das pautas fiscais, embora causando pequenas e esparsas desigualdades no âmbito individual¹⁶⁹.

Para um melhor entendimento, proceder-se-á a uma aproximação da teoria em tela ao assunto central da presente pesquisa, qual seja, pauta fiscal. Pode-se perceber que esta teoria consegue fornecer um embasamento adequado. De fato, a

¹⁶⁵ ALEXY, *Theorie der Grundrecht*, p. 118-120.

¹⁶⁶ “Dies ändert aber nichts daran, daß die Festsetzungen, soweit sie reichen, ernst zu nehmen sind”. Ibidem, p. 121.

¹⁶⁷ Ibidem, p. 121-122.

¹⁶⁸ Ibidem, p. 135.

¹⁶⁹ A análise da desigualdade gerada pela utilização de pautas fiscais será feita na segunda parte do presente capítulo.

pauta fiscal estabelece a regra de que todos os produtos de determinada espécie, quando da ocorrência do fato gerador, tenham seu *quantum* tributário auferido com fundamento na base de cálculo fixada pelo Poder Público. Ora, está presente uma generalização para a formação da regra e, conseqüentemente, para a sua justificação (garantir a igualdade geral, como se verá adiante). Haverá, portanto, casos de sub e supra-inclusão e, por conseguinte, eventuais resultados subótimos provenientes da aplicação da pauta fiscal. Contudo, ainda assim, é preferível a utilização de pautas no Direito Tributário, que alcança um maior número de contribuintes, os quais, por sua vez, podem antecipar a atuação do fisco e programar suas atividades, do que a sua inexistência, forçando a uma atuação fiscal individualizada, onerosa e limitada, o que comprometerá seriamente o implemento da igualdade, assunto do próximo tópico.

2.1.2 A aferição da igualdade no Direito Tributário

A igualdade consiste em uma limitação ao poder de tributar prevista em diversos artigos da Constituição Federal, entre eles 150, II; 151, I; 152 e ainda no artigo 145, parágrafo 1º. Assim, todo e qualquer ato que guarde relação com a tributação deve observá-la. Ela, segundo a classificação proposta por Ávila, pode incidir como regra, ao descrever o comportamento do Poder Público diante de situações equivalentes; princípio, ao estabelecer um estado ideal de coisas a ser

implantado; e postulado, ao direcionar a aplicação de outras normas para assegurar seu modo igualitário¹⁷⁰.

Proceder-se-á, a seguir, a uma análise do modo como a igualdade está sendo tratada pelo Supremo Tribunal Federal e, como a adoção de pautas fiscais pode contribuir para o implemento da igualdade no âmbito tributário.

2.1.2.1 Situação atual brasileira

Não obstante sua previsão constitucional e sua posição dentro do sistema jurídico, sua implementação ainda hoje apresenta problemas, especialmente quando age na sua dimensão principal. De fato, o tratamento dispensado pelo Supremo Tribunal Federal ao princípio da igualdade, quando em conflito com outros princípios, mostra-se, por vezes, desprovido de fundamentação juridicamente embasada, por não seguir critérios seguros na sua análise.

Para exemplificar essa situação, serão citados alguns arestos. O primeiro, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276-2, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 29.11.2002, em que se discutia lei estadual que concedia incentivos fiscais de ICMS e IPVA para empresas que contratassem um determinado número de empregados com mais de quarenta anos. Foram declarados inconstitucionais os benefícios de ICMS por não se terem respeitado os trâmites legais. Contudo, os de IPVA foram considerados constitucionais, reconhecendo a

¹⁷⁰ ÁVILA, *Sistema constitucional tributário*, p. 334-335.

possibilidade de os impostos serem usados com fins extrafiscais para atingir também outros objetivos estatais. O Supremo Tribunal Federal tomou o cuidado de referir, ainda, que se o benefício foi concedido de forma abstrata e impessoal, não violaria o princípio da igualdade, mas não entrou no mérito do critério de diferenciação adotado.

O segundo exemplo é a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643-1, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, relator Ministro Maurício Corrêa, DJ 14.03.2003. Discutiu-se, aqui, a constitucionalidade da exclusão de empresas prestadoras de serviço do “simples”. Novamente o Supremo Tribunal Federal não analisou o critério diferenciador, constatou que na medida governamental havia razões extrafiscais de cunho discricionário para justificar a exclusão, não podendo ser questionadas no Judiciário. Apenas cuidou se a exclusão referida foi efetuada de modo abstrato e geral, ou seja, de maneira impessoal.

O mesmo ocorreu na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.474, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 25.04.2003. Discutia-se a constitucionalidade de lei estadual que concedeu parcelamento de débitos tributários referentes ao IPVA e de multas de trânsito. Não foi reconhecida a infringência do princípio da igualdade uma vez que tal benefício

é a implementação de uma política fiscal voltada para o interesse social possibilitando a todos os que se encontram na qualidade de devedores do mencionado imposto das referidas multas o pagamento parcelado, visando inclusive ao incremento de receitas públicas [...] a norma foi disciplinada genericamente, conferindo o necessário respeito ao caráter impessoal, imprescindível para o caso.¹⁷¹

Assim também sucedeu no Recurso Extraordinário nº. 199.090-2, Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, relator Ministro Carlos Velloso, DJ 07.03.1997.

¹⁷¹ Conforme consta no voto da Ministra relatora.

Nesse recurso, questionava-se a constitucionalidade da proibição de importação de veículos usados. A proibição foi considerada constitucional, por ser competência da Administração Pública tomar medidas para a proteção da economia nacional, não maculando o princípio da igualdade com relação aos contribuintes que importavam veículos novos. A Corte apenas se assegurou de que tal medida se revestia de generalidade e abstração, mas não fez qualquer análise da correção do critério diferenciador¹⁷².

Da análise dos julgados, pode-se depreender que não há um satisfatório exame do princípio da igualdade, que pode, facilmente, sucumbir quando entram em jogo finalidades extrafiscais de qualquer natureza (motivos sócio-econômicos, política fiscal etc.). Em nenhum desses casos foi procedido a um exame de proporcionalidade (já que estavam em questão dois princípios e relação de meio e fim).

Não se concorda com a vulnerabilidade a que é submetido o princípio da igualdade, quando há conflito entre este e qualquer outro. Evidentemente que a questão não está em ceder, o problema se mostra na medida em que não se faz nenhuma espécie de ponderação entre os princípios envolvidos. Constata-se o conflito e a existência de razões quaisquer aplicadas geral e abstratamente e o tratamento desigual é reconhecido. Herrera Molina fez um resgate, na jurisprudência alemã, das causas desse comportamento e constatou que se trata da aplicação da teoria da

¹⁷² No mesmo sentido, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2031, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 17.10.2003, e Recurso Extraordinário nº. 262.598, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Relatora para acórdão Ministra Cármen Lúcia, DJ 28.09.2007. Não houve, nesses acórdãos, a devida análise do critério de diferenciação, apenas a simples referência que, para situações semelhantes, é legítimo um tratamento diferenciado se este for aplicado de modo abstrato e geral.

“proibição da arbitrariedade”¹⁷³. Esta é a fase mais arcaica da jurisprudência alemã na aplicação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Aqui, importa apenas que haja motivos razoáveis para o tratamento desigual, restando ao Tribunal a função de explicar a diferenciação feita pelo legislador, sem questioná-la¹⁷⁴.

Não se pretende, com a argumentação que está sendo construída, criar uma hierarquia de princípios, tendo no ápice a igualdade. Em sendo princípios constitucionais, todos devem ter a máxima eficácia possível. Não se aceita, porém, o contrário, ou seja, o esvaziamento do conteúdo do princípio da igualdade, como ocorre no Brasil¹⁷⁵. Note-se que a idéia de princípios absolutos é incompatível com o modelo constitucional brasileiro, em que há direitos fundamentais, como bem alerta Alexy¹⁷⁶. O que se pleiteia ora é que se proceda a um sério exame de proporcionalidade.

Partindo dessa situação, deve ser analisada a questão da “igualdade na lei” e igualdade “perante a lei”, que vem à tona quando o Supremo Tribunal Federal não examina o critério diferenciador e se preocupa apenas com sua criação e aplicação geral e abstrata. De acordo com Afonso da Silva “igualdade perante a lei corresponde à obrigação de aplicar as normas jurídicas gerais aos casos concretos, na

¹⁷³ HERRERA MOLINA, Pedro M., *Capacidad económica y sistema fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p 28-38. Embora o Supremo Tribunal Federal não adote a expressão citada, o modo de raciocínio e procedimento é semelhante ao pelo autor retratado.

¹⁷⁴ Interessante a observação de HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*, Porto Alegre: Safe, 1998. p. 168: “se o conteúdo do princípio da igualdade, na prática judicial, é convertido em negativo e entendido como proibição de diferenciação não-objetiva ou de tratamento arbitrário, então tais fórmulas são (...) adequadas para reduzir o alcance material do princípio.”

¹⁷⁵ É o que afirma HERRERA MOLINA, op. cit., p. 178-179, “El principio de solidaridad tiene una primacia lógica sobre la capacidad económica (em cuanto constituye su fundamento), pero una mera apelación a la solidaridad (em forma de interés general) no basta para que todas las exigencias de la capacidad económica pasem a segundo plano.”

¹⁷⁶ ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, p. 94-95.

conformidade com o que elas estabelecem [...] igualdade na lei exige que, nas normas jurídicas, não haja distorções que não sejam autorizadas pela própria Constituição”¹⁷⁷.

Para se aferir a igualdade entre duas pessoas ou situações, é preciso que se eleja um critério de diferenciação que sirva de parâmetro à avaliação. De fato, uma pessoa pode ser igual a outra se tomado o fator idade, mas pode ser diferente segundo o fator altura. Portanto, para promover a própria igualdade, deve-se proceder a algum tipo de diferenciação entre pessoas ou grupo de pessoas¹⁷⁸. Assim, a lei pode ser formulada de modo que produza desigualdades, mesmo sendo aplicada de modo geral e abstrato. Ou seja, “o princípio da igualdade exige não apenas a generalidade das normas (proibição de *leges ad personae*), mas também proíbe a escolha de critérios arbitrários para a diferenciação de tratamento”¹⁷⁹. Para assegurar esta igualdade na lei, deve-se, então, controlar os critérios de diferenciação. Uma proposta para esse controle é dada por Bandeira de Melo, que afirma que a lei: 1) não pode individuar de modo atual e definitivo um determinado destinatário; 2) nem eleger um elemento de diferenciação externo aos fatos, situações e pessoas envolvidas; 3) ou escolher como fator de discriminação algo sem pertinência lógica entre a disparidade de regimes impostos; e 4) deve tutelar, através da diferenciação produzida, outros interesses constitucionais¹⁸⁰. Ou, em outras palavras, examinar a razoabilidade-congruência que

¹⁷⁷ AFONSO DA SILVA, *Curso de direito constitucional positivo*, p. 218.

¹⁷⁸ Lobo Torres atribui este fato à polaridade do princípio em tela, cujo “o seu oposto não a nega senão muitas vezes a afirma [...] A desigualdade nem sempre é contrária à igualdade.” LOBO TORRES, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 325 e 326. Hart, por outro lado, afirma que igualar casos iguais consiste em uma fórmula vazia, que deverá ser preenchida, com vista na finalidade, com critérios para determinar o igual e o diferente. HART, *O conceito de direito*, p. 141.

¹⁷⁹ ÁVILA, *Sistema constitucional tributário*, p. 336-337.

¹⁸⁰ BANDEIRA DE MELLO, *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 47.

exige para medida adotada suporte empírico e congruência entre o critério de diferenciação e a medida adotada¹⁸¹.

Portanto, a análise da medida que visa a contemplar o princípio da igualdade não se reduz ao exame da sua generalidade e sua abstração. Deve, necessariamente, ser averiguado o critério diferenciador. É o que sustenta Schauer quando afirma que as generalizações devem ser estatisticamente fundadas (*statistically sound*), mesmo que não-universais¹⁸².

Diante da conjuntura atual da denominada Administração de massas, em que há grande número de contribuintes e diminuto aparato estatal, dentre outros complicadores, o cotejo da situação de cada contribuinte de modo particular se mostra impossível. Além disso, tal prática iria de encontro à adoção das técnicas padronizantes, hoje tão comuns. Nesse sentido, expõe Schwarze: “se, entretanto, o legislador pode adotar uma regulamentação tipificada para o Direito, ele não poderia apelar para o particular através da possibilidade de uma contraprova concreta e individual. O ponto de vista jurídico da praticabilidade está em oposição a isso [...]”¹⁸³. Ao se tentar aferir a igualdade de cada contribuinte, acabaria por ser apurado um número muito pequeno deles, o que repercutiria de uma maneira muito mais danosa ao próprio princípio da igualdade, bem como aos princípios da livre concorrência e livre iniciativa.

¹⁸¹ ÁVILA, *Teoria dos princípios*, p. 98-101.

¹⁸² SCHAUER, *Profiles, probabilities and stereotypes*, p. 7-14.

¹⁸³ SCHWARZE, Jürgen. *Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem*. Die Öffentliche Verwaltung, 33. Jahrgang, Heft 16, August 1980, p. 583. “Wenn aber der Gesetzgeber zu Recht eine typisierende Regelung habe treffen dürfen, könne sich der einzelne nicht bei der Gesetzesanwendung auf die Möglichkeit eines konkret-individuellen “Gegenbeweises” berufen. Dem stehe [...] der *rechtliche* Gesichtspunkt der Praktikabilität entgegen”. [tradução nossa – grifo no original].

Como forma de corrigir tal distorção, muda-se o foco da análise da igualdade do contribuinte singular para um grupo deles¹⁸⁴, como a seguir se explica.

2.1.2.2 A igualdade geral

Ao se remontar a Aristóteles, verifica-se que ele nivelou justiça e igualdade em várias passagens de sua obra¹⁸⁵ e dentre várias classificações, procedeu àquela entre justiça particular e geral. Segundo o filósofo, justiça particular é aquela que consiste na repartição de honras, riquezas e de tudo que possa ser dividido entre os membros da comunidade política, enquanto a justiça geral diz respeito à esfera política, ou seja, entre aqueles que vivem juntos para realizar a auto-suficiência, livres e proporcional ou numericamente iguais¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Como bem explica Becker: “[...] ante o problema prático, o legislador valorizou os interesses em conflitos e o critério de preferência que inspirou a solução legislativa (fato *jurídico* como hipótese de incidência da regra jurídica tributária) foi o de perder em justiça absoluta aquilo que ganha em *certeza e praticabilidade*.” BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1998. p. 507 [grifo no original].

¹⁸⁵ Exemplos: “Chi è ingiusto è disonesto e ciò che è ingiusto è disuguale”, “Il governante è custode del giusto, e, se è custode del giusto, lo è anche dell’uguaglianza”. ARISTOTELE. *Ética nicomachea*. Tradução Natali, Carlo. Laterza: Bari, 2003. p. 197 e 199. [“Quem é injusto é desonesto e o que é injusto é desigual”. “O governante é guardião do justo e, se é guardião do justo, ele o é também da igualdade.” [tradução nossa]. Assim também ocorre com vários autores, dos quais se citam dois: PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 14: “A noção de justiça sugere a todos inevitavelmente a idéia de certa igualdade. Desde Platão a Aristóteles, passando por Santo Tomás, até os juristas, moralistas e filósofos contemporâneos, todos estão de acordo sobre este ponto”. LOBO TORRES, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 165: “a igualdade deve ser explicada sob a perspectiva dos princípios e subprincípios da justiça”.

¹⁸⁶ ARISTOTELE, op. cit., p. 181-197. Dworkin procedeu a um grande estudo sobre o tema e o faz sob outro enfoque. Ele analisa a igualdade sob dois princípios cunhados pelo individualismo ético: da igual importância e da responsabilidade especial. O primeiro requer que o Estado adote leis e políticas que garantam que o destino de seus cidadãos não dependa de quem eles sejam (ou seja, independente de ração, classe social etc.). De acordo com o segundo, exige-se do governo um empenho para que consiga tornar o destino dos cidadãos sensível às opções que fizeram. Com base neles, o autor diferencia “igualdade de bem estar”, que se caracteriza por transferir recursos até que nenhuma transferência

Em outras palavras, poder-se-ia identificar a igualdade geral com a igualdade perante a lei. Jarzyk-Dehne refere que, desde 1980, o Tribunal Constitucional alemão (*Bundesverfassungsgericht*) entende que a igualdade geral (*allgemeine Gleichheitssatz*) exige tratamento igual a todos os homens¹⁸⁷. Da mesma forma, Starck afirma que a questão da igualdade na utilização de padronizações se limita à aplicação e imposição igualitária da lei e, quanto mais específica é a lei, menor é o espaço de decisão da Administração¹⁸⁸.

Schauer, que analisa a igualdade em termos de generalização¹⁸⁹, constata que com generalizações, igualam-se casos que são diferentes, derrubando a crença que tratar casos diferentes de modo diferente seja decorrência moral ou lógica do princípio de tratar igual casos semelhantes¹⁹⁰. Ele ainda expõe duas dimensões da igualdade, a descritiva (quando afirma a igualdade de duas coisas que realmente são iguais) e a prescritiva (quando exigências de igualdade são oferecidas como razões para tratar pessoas do mesmo modo). Afirma que, muitas vezes, pessoas, coisas ou eventos

adicional reduza a diferença entre os êxitos das pessoas; pondera, no entanto, que as pessoas possuem preferências diferentes, sendo a igualdade impossível; de “igualdade de recursos”, posicionando-se em seu favor, em que há tratamento igual quando se distribui de modo que nenhuma transferência adicional possa deixar mais igual suas parcelas do total de recursos. Para esse conceito, a distribuição dos recursos observaria os diferentes papéis que as pessoas desenvolvem na sociedade e de suas escolhas em determinadas circunstâncias. Para maior aprofundamento, remete-se a DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: teoria e prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. XVII, 15-16, 145, 155.

¹⁸⁷ JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 133. “Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln.” “A igualdade geral exige que se trate todos os homens iguais perante a lei”. [tradução nossa].

¹⁸⁸ STARCK, Christian. *Gleichheit der Besteuerung durch amtliche AFA-Tabellen und Sonderbehandlung von Verlustzuweisungsgesellschaften*. IN: *Staaten und Steuern*, Heidelberg: C.F. Muller Verlag, 2000. p. 396-397. “[...] die Gleichheitsfrage erschöpft sich für sie in der gleichmäßigen Anwendung und Durchsetzung des Gesetzes [...] Je bestimmter ein Gesetz ist, desto geringer ist der Entscheidungsspielraum der vollziehenden Gewalt”. “A questão a igualdade se exaure no uso e imposição igualitária da lei [...] quanto mais determinada a lei, menor o espaço de decisão do Poder Executivo.

¹⁸⁹ SCHAUER, *Profiles, probabilities and stereotypes*, p. 223.

¹⁹⁰ *Ibidem*, p. 201-202.

diferentes são tratados juridicamente da mesma forma¹⁹¹, sendo este o papel primordial da igualdade¹⁹². Desse modo, “regras que generalizam uma *classe* de contribuintes numa *classe* de condições”¹⁹³ não ferem qualquer princípio jurídico, pois a justiça não se encontra no particular, mas sim em tornar irrelevantes certas diferenças para contemplar a própria igualdade¹⁹⁴.

Conforme esta fundamentação, procede-se a uma generalização, que será tratada de modo entrincheirado, em que se engloba um grande número de casos, que facilite a apreensão da realidade e a efetiva aplicação regra gerada¹⁹⁵ – pauta fiscal no caso em tela. Em razão de que toda a generalização permite que o Direito alcance um maior número de fatos subsumíveis, fica ele vulnerável a resultados subótimos. Com normas facilitadoras, como a pauta fiscal, prima-se pela igualdade geral, ou seja, pelo alcance da igualdade na maioria dos casos¹⁹⁶.

Esses resultados subótimos consistem em produtos não consentâneos com a justificação subjacente à regra aplicada, ou seja, que extrapolam aquela igualdade

¹⁹¹ SCHAUER, *Profiles, probabilities and stereotypes*, p. 218-220.

¹⁹² “Rather than being important because it treats like cases alike, equality becomes important precisely it treats unlike cases alike”. Ibidem, p. 209. “Ao invés de ser importante porque trata casos semelhantes igualmente, a igualdade se torna importante precisamente porque trata igual casos desiguais.” [tradução nossa].

¹⁹³ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 173.

¹⁹⁴ SCHAUER, Op. cit., p. 299-300.

¹⁹⁵ Contudo, alerta Jarzyk-Dehne que, para a adoção de uma padronização, deve haver um fim justificável e ser ela proporcional. JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 145.

¹⁹⁶ Todos os autores consultados que tratam de normas facilitadoras (*Vereinfachungsnorm*), como se pode depreender do desenvolvimento do assunto apresentado até o momento, afirmam que elas implementam a igualdade tributária, geral e não individual, como faz, por exemplo Starck que assevera: “Afa-Tabellen gehören zur Kategorie derjenigen Verwaltungsvorschriften, die Sachverhaltsermittlung im Rahmen unbestimmter Gesetzesbegriffe erleichtern. Damit dienen sie der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Beweiserleichterung, der Verfahrensökonomie, der Entlastung der Verwaltungsbeamten und der Rechtssicherheit.” STARCK, Christian. *Gleichheit der Besteuerung durch amtliche AFA-Tabellen und Sonderbehandlung von Verlustzuweisungsgesellschaften*, p. 394. “Afa-Tabellen pertencem à categoria de prescrições administrativas que facilitam a apuração dos fatos concretos no âmbito de conceitos legais indeterminados. Por isto, servem à igualdade da tributação, à facilitação da demonstração, à economia processual, ao alívio da carga dos funcionários e à segurança jurídica.” [tradução nossa].

geral, não se enquadrando na média dos casos, ficando além ou aquém dela. Mesmo nesses casos, a regra seria igualmente aplicada. Todavia, as pautas fiscais devem ter limites (os resultados subótimos não devem se distanciar muito do padrão estabelecido), justamente porque a igualdade que promovem não é um princípio absoluto, mas um entre tantos presentes no sistema constitucional pátrio e com eles deve se harmonizar. Esses limites serão analisados na segunda seção do presente capítulo.

2.1.2.3 A questão da capacidade contributiva com a adoção de pautas fiscais

A capacidade contributiva consiste no critério de diferenciação aplicado à igualdade¹⁹⁷ no âmbito do Direito Tributário e está prevista no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal. O princípio determina que o contribuinte seja tributado conforme suas condições econômicas, não sendo permitido, via tributação, o exaurimento da dignidade do contribuinte, livre iniciativa, livre exercício da atividade econômica e propriedade privada, conforme, respectivamente artigo 1º, 170 *caput* e parágrafo 1º e 5º combinado com o 170, inciso II.¹⁹⁸

¹⁹⁷ ÁVILA, *Sistema constitucional tributário*, p. 358. Para Jarzyk-Dehne, a capacidade contributiva não derivaria propriamente da igualdade, mas da pretensão de uniformidade da tributação, cuja carga deve ser distribuída uniformemente entre os contribuintes, de acordo com a sua capacidade econômica. JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 126

¹⁹⁸ ÁVILA, *op. cit.*, p. 356.

Muitas indagações são feitas acerca da sua aplicabilidade e extensão, que não serão aprofundados nesse estudo¹⁹⁹. O que interessa, neste momento, é averiguar se a capacidade contributiva é aplicável a impostos indiretos, como o ICMS. Os impostos indiretos são aqueles em que há a transferência do ônus econômico do imposto do contribuinte “de direito” a um terceiro, denominado contribuinte “de fato”. Nesses impostos seria impossível examinar a capacidade contributiva de cada consumidor, restando a dúvida doutrinária. A esta dúvida se soma um complicador, ao verificar-se a exigência de seletividade da alíquota, prevista no artigo 155, parágrafo 2º, inciso III da Constituição Federal. Parte da doutrina vislumbra aí a atuação da capacidade contributiva²⁰⁰.

Há, entretanto, outra linha doutrinária encabeçada por Klaus Tipke e seguida, no Brasil, por Ávila, que entende a seletividade como decorrência do princípio do Estado Social de Direito e não da capacidade contributiva, que exigiria somente que contribuintes com maior capacidade arcassem com um ônus tributário maior²⁰¹.

De qualquer forma, essa questão não se mostra relevante para a afirmação da admissibilidade da utilização de pautas fiscais no ICMS, vez que, em primeiro lugar, a Constituição Federal, expressamente, determina a aplicação de alíquotas seletivas (155, parágrafo 2º, inciso III), tornando vazia a indagação de esse mandamento ser ou não decorrência da capacidade contributiva. Outro motivo para a afirmação se encontra no pronunciamento do Supremo Tribunal Federal de que

¹⁹⁹ Para aprofundamento sobre esses temas, remete-se a ÁVILA, *Sistema constitucional tributário*, p. 355-364; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade administrativa*. São Paulo: Malheiros, 2003 p. 52-92.

²⁰⁰ COSTA, *Princípio da capacidade administrativa*, p. 55 e 100. CARRAZZA. Roque Antônio. *Curso de direito tributário constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 92-95.

²⁰¹ ÁVILA, op. cit., p. 376-381.

[...]nos impostos indiretos, como no caso do ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja, por lei, obrigado a recolher o tributo, é o adquirente ou o consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.²⁰²

Partindo de outro ângulo, os ensinamentos de Becker também serviriam para fundamentar a compatibilidade de pautas fiscais com a capacidade contributiva. Para o autor, o referido princípio exigiria apenas a eleição de “fatos signos presuntivos de renda ou de capital” pelo legislador, cabendo ao juiz apenas esse exame. Assim, na circulação de mercadorias, mesmo que sujeitas ao regime de substituição tributária “para frente”, estaria presente esse signo presuntivo de capacidade contributiva. Afirma, ainda, que, diante de um caso particular em que a incidência da norma não confirma tal presunção, o juiz não pode deixar de aplicar tal norma, ou seja, a capacidade contributiva seria empregada quando da feitura da lei, não incidindo na sua aplicação²⁰³.

Portanto, a questão da utilização de pauta fiscal consiste na adequação da própria igualdade, na sua expressão geral e não individual, e à capacidade contributiva cabe guiar o dimensionamento da fixação da pauta fiscal, para não onerar

²⁰² Recurso Extraordinário n. 213-396, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 01.12.2000. Esse acórdão serve de parâmetro para os seguintes: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 413.328, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Relator Ministro Eros Grau, DJ 15.04.2005, e Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 340.883, Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ 25.10.2002.

²⁰³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 498. Assim também Greco: “uma vez que o critério a ser aplicado em concreto é objetivo e ligado ao pressuposto de fato, e não às pessoas individualmente consideradas, relevante é apontar que o pressuposto de fato do ICMS é o ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias, até seu consumo final. O ciclo é o pressuposto de fato; sua existência manifesta a existência de capacidade contributiva”. GRECO, *Substituição tributária*, p. 82.

“desproporcionalmente a capacidade contributiva manifestada pelo ciclo econômico”²⁰⁴. Resta, então, analisar os requisitos para a fixação da pauta fiscal.

2.2 Requisitos normativos para a aplicação constitucional da pauta fiscal no ICMS

O sistema jurídico pátrio, concebido como estrutura de normas hierarquizadas cuja validade é obtida pelas normas de níveis superiores²⁰⁵, exige que as pautas fiscais, que são normas emanadas pela Administração Tributária, cumpram os requisitos fixados tanto pela Constituição, requerendo adequação aos seus dispositivos, quanto por leis (tanto pela Lei Complementar que trata da questão, quanto da lei estadual que institui o tributo) e decretos regulamentares. Então, passa-se agora a estudar os requisitos de validade da utilização das pautas fiscais no ICMS.

2.2.1 Requisitos constitucionais

O fundamento constitucional direto da utilização da pauta fiscal é encontrado no artigo 150, parágrafo 7º, que se transcreve:

²⁰⁴ GRECO, *Substituição tributária*, p. 83.

²⁰⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Coimbra: Arménio Amado, 1984, p. 216-217.

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Esse dispositivo determina, expressamente, como requisito para a constitucionalidade da instituição de pautas fiscais, a previsão de um sistema de restituição das importâncias pagas em razão da não ocorrência do fato gerador presumido.

Há, entretanto, outros requisitos determinados por certos princípios constitucionais, aos quais a pauta deve se adequar para que não contrarie a Constituição Federal. Esses requisitos são trabalhados por Ávila²⁰⁶ e serão a partir de agora expostos e aprofundados. São eles: vinculatividade, generalidade e não-excessividade da base de cálculo.

2.2.1.1 Vinculatividade

Como visto na seção 1.2, a Constituição estabelece e divide as regras de competência para a instituição de tributos e traça, mesmo que implicitamente, os seus

²⁰⁶ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*; ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo sugerido ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade*. IN: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 123: São Paulo: Dialética, dez 2005, e ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade*.

elementos, como fato gerador, sujeito passivo e ativo, base de cálculo, que devem ser observados pelo legislador, sob pena de desvirtuamento do tributo²⁰⁷.

Também foi referido que, em função disso, a base de cálculo para operações sujeitas à substituição tributária “para frente”, que é estabelecida via pauta fiscal, não pode se distanciar significativamente do valor da operação sem a substituição²⁰⁸. Daí dizer que a pauta fiscal está vinculada ao fato gerador que presumivelmente ocorrerá.

O permissivo constitucional para a utilização de pauta fiscal consiste em uma exceção às regras de competência que conformam o ICMS, por este motivo, deve guardar a máxima vinculação com elas, para manter sua constitucionalidade e evitar o desvirtuamento do imposto, como se referiu insistentemente até o momento. Assim o fazendo, vez que a pauta fiscal guarda estreita consonância com o fato gerador que está por ocorrer, não haveria o que contestar seu uso em razão dos princípios constitucionais aplicados ao referido imposto.

De fato, ao se valer do permissivo constitucional da figura da substituição tributária “para frente” – que considera o fato gerador do ICMS a saída de mercadoria no início do ciclo econômico, que se projetará para as etapas subseqüentes que presumivelmente ocorrerão (garantindo a imediata restituição do imposto se provada a sua não ocorrência) –, se o valor da pauta estiver em consonância com a operação real, a capacidade contributiva estará preservada (pois se tributa com valor igual ou muito

²⁰⁷ “As condições materiais definem o objeto ou o conteúdo da norma que pode ser criada, estipulando limites materiais do poder [...]. Ao serem estabelecidas condições materiais, a competência outorgada apresenta lindes mais delgados, já estando predeterminado, em certa medida o conteúdo do enunciado prescritivo a ser criado quando do exercício da competência”. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 165-166.

²⁰⁸ “Em virtude de a base de cálculo ser uma grandeza ínsita ao aspecto material, possui, além da função de dimensioná-lo, a de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o verdadeiro aspecto material da hipótese de incidência”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad. 2002. p. 176.

aproximado àquele que seria praticado sem o uso da substituição). Restará resguardada, também, a regra da não-cumulatividade pois, como afirma o próprio Supremo Tribunal Federal, “no preço passado do industrial para o varejista estão embutidos, unicamente, o tributo devido na saída da mercadoria do seu estabelecimento e a parcela incidente sobre o valor estimado, conforme se verifica nas operações regulares.”²⁰⁹

2.2.1.2 Generalidade

Como já assentado, o objetivo da adoção de pautas fiscais, classificadas como normas facilitadoras, visa ao implemento da igualdade geral²¹⁰, ou seja, harmonia entre aqueles que vivem em uma comunidade política, e não à igualdade particular, que examina as condições pessoais de cada um dos participantes. Deste modo, para que o legislador possa renunciar ao “ideal de justiça”, ele deve encontrar soluções gerais que se enquadrem no caso normal (*normalfall*)²¹¹.

Esse caso normal padronizado, que deve atingir a maioria dos casos, precisa ser configurado segundo exames médios (*Durchschnittsbetrachtung*), cálculos médios

²⁰⁹ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 413.328, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Relator Ministro Eros Grau, DJ 15.04.2005, que cita como precedente o Recurso Extraordinário n. 213.396, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 01.12.2000. Esses acórdãos, dentre outros que os citam, rechaçam também as alegações de desrespeito aos princípios da proibição de confisco e da legalidade, que serão examinadas a seguir.

²¹⁰ Isensee corrobora essa afirmação dizendo: “Im Ergebnis ermöglicht die Praktikabilität einen Vorrang der “generellen” Gleichmäßigkeit vor der “individuellen”. ISENSEE, *Die Typisierende Verwaltung*, p. 167. “Como resultado, a praticabilidade possibilita uma precedência da igualdade “geral” diante da “individual”. [tradução nossa]

²¹¹ Ibidem, p. 167.

(*Durchschnittsberechnung*) e valores médios (*Durchschnittswerte*), não podendo ter na base um caso atípico²¹², sob pena do padrão não ser adequado. Isto permite que a lei tributária se imponha realmente a um número maior de contribuintes, pois seria impossível fiscalizar a atuação de cada um deles, visto que ocasionaria uma desigualdade ainda mais danosa. Vogt afirma:

Assim, quando as leis diferenciam fortemente e são, por isso, tão complicadas que não podem ser individualmente seguidas nem pelos sujeitos passivos nem pelas autoridades fazendárias e podem ser transpostas, a justiça individual (*Einzelfallgerechtigkeit*) pretendida finalmente não efetua a própria igualdade da carga tributária. Elas não são, como ensina a experiência, igualmente aplicadas. A norma com finalidade simplificadora serve, por isso, simultaneamente ao fim de garantir a igualdade da carga no processo massificado de tributação.²¹³

Deste modo, na formação de pautas fiscais, deve-se tomar um padrão que enquadre, dentro da normalidade, a maioria dos casos. Os doutrinadores tanto da tipificação como da padronização, ambas as normas facilitadoras, afirmam que a existência de casos discrepantes da “normalidade” não as invalidam por si só, desde que extensivas a um número pequeno de pessoas. De fato, Jarzyk-Dehne, que escreve sobre padronização, afirma que o Tribunal Constitucional permite inevitáveis discordâncias e injustiças, que são inevitáveis em padronizações, se atribuíveis a um número pequeno de pessoas²¹⁴. Enquanto Isensee, que discorre sobre tipificações, além de tais injustiças ou infrações contra a igualdade serem atribuíveis a, relativamente, poucas pessoas, não podem ser muito intensas²¹⁵. Com outras palavras, os autores aceitam resultados subótimos do modo como propõe Schauer. Isso se pode depreender também do entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre não haver a

²¹² JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 155.

²¹³ Apud ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 174. [grifos no original].

²¹⁴ JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, P, 133.

²¹⁵ ISENSEE, *Die Typisierende Verwaltung*, p. 167.

obrigação do contribuinte complementar o valor do imposto caso a importância da operação se mostre superior àquele pautado, nem a devolução por parte do Estado da diferença, caso se demonstre que a operação final se teve com valores maiores ao da pauta²¹⁶.

Contudo, esses resultados subótimos possuem limitações e serão toleráveis dentro de parâmetros que passam a ser estudados.

2.2.1.2.1 Análise da desigualdade gerada pela pauta fiscal

Ávila propõe três critérios para verificar se a desigualdade resultante da aplicação da pauta fiscal é justificável ou não. São eles: critério da reiteração e intensidade, critério do número de atingidos e critério da qualidade²¹⁷.

Em razão de a pauta fiscal ter de representar a média de preços das mercadorias, haverá casos em que a padronização abarcará valores menores e maiores. Contudo, essa disparidade da realidade com a pauta fiscal não pode ser “contínua nem

²¹⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1851, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002. Deve-se ter presente, no entanto, que está pendente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2777, Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Cezar Peluso, que versa sobre a constitucionalidade das leis estaduais que permitem a restituição dos valores pagos a mais em razão da pauta fiscal ser fixada com valor maior do que aquele efetivamente praticado.

²¹⁷ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 176-179. O autor apresenta no primeiro critério como “extensão e intensidade”, entretanto, a palavra extensão pode ser facilmente confundida com o segundo critério (número de atingidos), motivo pelo qual se propõe o termo reiteração, por reputar conferir maior precisão terminológica.

considerável: se for contínua, o padrão deixa de refletir a média dos casos no tempo; se for considerável, o padrão afasta-se em demasia da média”²¹⁸.

Como padronizações devem conter “resultados orientados para a realidade”²¹⁹, necessariamente devem representar a média dos casos que são abrangidos por elas. Se houver reiteraões de casos que divirjam do padrão ou casos em que a divergência se mostra muito intensa²²⁰, ou seja, cujo valor da mercadoria se mostre muito diferente daquele estabelecido pela pauta, então a padronização adotada não respeita o primeiro critério proposto, vez que não representa a média dos casos e viola, portanto, a igualdade.

Ávila fundamenta esse critério na figura da razoabilidade, pois “uma pauta fiscal que não reflete o valor real médio ainda implica a realização irrazoável da igualdade”²²¹. O referido postulado exige “harmonização das normas com suas condições externas de aplicação”. Ora, se para alcançar a igualdade por meio de pautas fiscais que não representassem a maioria dos casos (apresentando repetidas ou intensas discrepâncias), faltar-lhes-ia o “suporte empírico”²²² exigido, não podendo ser aplicadas por vício de inconstitucionalidade.

O segundo critério para que a aplicação de pautas fiscais seja consentânea com o princípio da igualdade consiste no número de atingidos pela desigualdade.

Ora, a padronização, como toda a generalização, será aplicável a casos que não se enquadrem perfeitamente no padrão, vez que ela representa a média dos casos.

²¹⁸ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 174.

²¹⁹ JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 155.

²²⁰ ISENSEE, *Die Typisierende Verwaltung*, p. 167.

²²¹ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 177.

²²² ÁVILA, *Teoria dos princípios*, p. 98. Aqui, o autor ilustra a atuação da razoabilidade com diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, razão pela qual se faz a remissão para maiores aprofundamentos.

Entretanto, esses casos devem representar “uma consequência negativa acidental”²²³ da utilização da pauta fiscal, não seu efeito normal.

Com efeito, a padronização deve ter por base um caso normal (*Normalfall*), que represente a normalidade dos preços praticados; ao se eleger, ao contrário, um fato atípico, em que somente poucos casos nele se enquadrem, a igualdade geral visada não será alcançada, invalidando-se a padronização.

Jarzyk-Dehne, citando determinadas decisões do Tribunal Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*), afirma que os prejuízos causados pela adoção de padronizações não podem ser suportados por um grupo grande de contribuintes, ou seja, podem atingir apenas um número proporcionalmente pequeno deles²²⁴.

Por fim, de acordo com o terceiro e último critério justificativo da desigualdade, deve-se analisar sua qualidade. Falou-se, até aqui, da implicação existente entre pauta fiscal e igualdade e que ela não pode ser reiterável, considerável nem extensa. Assim, a padronização é aceita se seus efeitos negativos possuírem caráter de exceção e forem imprevisíveis quando da sua adoção²²⁵. Entretanto, impropriedades na pauta fiscal podem causar danos não só ao direito de igualdade, mas também aos direitos de liberdade, na sua expressão econômica, quais sejam, liberdade de iniciativa e de concorrência²²⁶.

Segundo Ávila, a pauta fiscal poderia causar duas distorções no mercado em função do seu descaso com as “diferenças estruturais entre os grupos profissionais

²²³ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 178.

²²⁴ JARZYK-DEHNE, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, p. 1133 e 154.

²²⁵ ÁVILA, *op. cit.*, p. 178.

²²⁶ *Ibidem*, p. 178.

atingidos”²²⁷. A primeira ocorreria ao se fixar o preço na pauta, com relação a dois ou mais produtos, conforme o maior valor, de forma que “*grupos inteiros de sujeitos passivos são onerados de modo essencial e mais forte que outros, e, com isso, esses grupos caem em uma sensível e desfavorável situação de concorrência*”²²⁸. A segunda consistiria em forçar o preço de venda para cima ao fazer incidir a mesma carga tributária a mercadorias com preços e margens de lucro substancialmente diferentes²²⁹.

Porém, poder-se-ia vislumbrar outra distorção provocada pela aplicação de pautas fiscais com valores abaixo daqueles praticados normalmente no mercado. Embora trouxesse vantagens a todos os contribuintes submetidos à pauta, continuaria a igualar contribuintes em situações de relevante diferença, pois oneraria mais os contribuintes de menor capacidade contributiva. Porém, isso seria maléfico a setores diferentes embora concorrentes àquele cuja pauta foi fixada a menor²³⁰. Por exemplo, o mercado de carnes que, para fins meramente explicativos, é subdividido em peixes, aves, bovinos e suínos. A livre concorrência no setor estaria seriamente comprometida ao desonerar, pela fixação de pautas abaixo do preço do mercado, uma das áreas,

²²⁷ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 178.

²²⁸ VOGT, Jürgen. *Neutralität und Leistungsfähigkeit*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2003.p. 76; *apud* ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 178. [grifos no original].

²²⁹ *Ibidem*, p. 178. Nesse sentido, também Lima Neto: “promove uma elevação artificial do preço de mercadorias, no instante em que se fixa a base de cálculo estimada superior ao valor efetivo de mercado. [...] ocasiona um aumento de preço em decorrência do sistema de tributação introduzido”.²²⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Substituição tributária*. Curitiba: Juruá, 2000, p. 123.

²³⁰ Isso ocorreria nos chamados “produtos substitutos”, que se constituem em produtos diferentes, mas que desempenham a mesma função. Conforme PORTER, Michael. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Rio de Janeiro: Campus, 1986, p. 40.

causando inegavelmente uma situação desigual injustificada e distorcendo as condições do mercado livre²³¹.

Como explica Porter, a análise da concorrência ultrapassa a estrutura econômica básica em que o contribuinte está imerso e acrescenta que no mercado existem cinco forças: rivalidade entre os concorrentes, poder de barganha dos clientes, poder de barganha dos fornecedores, ameaça de novos potenciais fornecedores e ameaça de produtos substitutos²³². O problema das pautas subfixadas se encontra justamente nessa última força, pois, se, em razão do fator tributação, o produto substituto se torna mais atrativo, por certo o ambiente concorrencial restará desequilibrado.

Portanto, a pauta fiscal deve-se manter neutra, ou seja, não pode influenciar as decisões dos agentes no que concerne a investimentos e à formação de preços²³³, caso contrário será inconstitucional por violar tanto o direito à igualdade como ao da livre concorrência.

²³¹ Frise-se que, sob o ponto de vista jurídico, uma situação como a apresentada somente seria válida se houvesse razões extrafiscais fortes para justificar a desoneração e passasse pelo crivo da proporcionalidade.

²³² PORTER, *Estratégia competitiva*, p. 22-23.

²³³ CALIENDO, Paulo. *Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.) *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 520.

2.2.1.3 Não-excessividade da base de cálculo

Veza que as pautas devem representar a média dos casos, ou seja, o que normalmente acontece, podem ocorrer desacordos entre a realidade e aquilo que está consubstanciado na pauta. Além dos demais critérios já analisados, a não consonância não pode ser excessiva, ou seja, não pode ser tão grande a ponto de afetar o núcleo essencial dos direitos fundamentais envolvidos²³⁴.

Como afirma Ávila, a excessividade da base de cálculo vicia a pauta fiscal por configurar confisco²³⁵. A garantia de não confisco constitui uma limitação ao poder de tributar, conforme o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, e visa a preservar a liberdade e a propriedade privada²³⁶.

Assim sendo, mesmo que a pauta represente a média dos preços de determinadas operações, se houver casos em que a disparidade com a realidade for tão grande e capaz de afetar os direitos fundamentais do contribuinte, a pauta fiscal não poderá ser aplicada²³⁷.

²³⁴ Cabe aqui também a caracterização de núcleo essencial: “aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental”. ÁVILA, *Sistema constitucional tributário*, p. 389.

²³⁵ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 178.

²³⁶ LOBO TORRES, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 128. Não é pacífico, contudo, o entendimento de quais bens jurídicos estariam envolvidos na norma de vedação ao confisco. Na Espanha, há dissidência doutrinária entre a corrente de Carlos Palao Taboada, que sustenta ser garantia da propriedade privada, e aquela encabeçada por Agulló Agüero, que defende ser a contemplação da idéia de justiça no Direito Tributário. Na Alemanha, por outro lado, a discussão acerca do confisco se funda entre o direito de propriedade e o princípio do Estado Social e Democrático de Direito. Isso é o que explica DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.p. 50-57.

²³⁷ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 180.

Pode-se ver aqui o advento daquelas “razões particularmente exigentes”, como afirma Schauer²³⁸, capazes de frustrar a aplicação da regra, no caso da pauta fiscal.

Para corrigir possíveis disparidades, que, entretanto, deverão ser excepcionais, sob pena de inviabilizar a pauta fiscal, podem ser adotadas as chamadas “cláusulas de equidade”²³⁹. Como já dizia Aristóteles, a equidade serve para corrigir a lei e assegurar a justiça²⁴⁰. Assim, poder-se-ia manter a aplicação da pauta, se obedecesse aos demais requisitos, excetuando-a a poucos casos em que a pauta se mostre muito excessiva com relação ao preço efetivo, como quando, por exemplo, dobre este valor²⁴¹. Ávila até mesmo defende a adoção de um “modelo híbrido de justiça geral conjugado com justiça individual”, como forma de assegurar a observância da capacidade contributiva objetiva²⁴².

2.2.2 Infraconstitucionais

No capítulo anterior, foram examinadas as modalidades de pautas fiscais permitidas pela LC 87/96, exigência do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “b” da Constituição Federal. Resta, aqui, traçar os requisitos impostos por ela para

²³⁸ SCHAUER, *Playing by the rules*, p. 200.

²³⁹ Herrera Molina alerta para a discricionariedade que essas cláusulas conferem ao administrador e que tendem a prevalecer sobre leis, causando-lhe inconstitucionalidade. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, p. 166.

²⁴⁰ ARISTOTELE, *Ética nicomachea*, p. 215.

²⁴¹ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 180.

²⁴² ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta fiscal. Exame de constitucionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 124, São Paulo: Dialética, jan. 2006, p. 104 e 111.

adicionar aos demais critérios de validade e para permitir um objetivo julgamento da compatibilidade de tais padronizações ao ordenamento jurídico.

Depreende-se, pela análise da legislação referida, a existência de dois critérios: a adoção de valores que representem os preços usualmente praticados no mercado e a compatibilidade com os princípios da livre iniciativa e livre concorrência.

2.2.2.1 Adoção de valores usualmente praticados

Das cinco modalidades apuradas (pauta somatório, pauta por preço usual, pauta por margem, pauta-preço fixado por órgão estatal e pauta por preço sugerido), conforme a seção 1.3 supra, três delas exigem a consideração dos “preços usualmente praticados”. De fato, a pauta somatório e por preço usual possuem por base o parágrafo 4º, do artigo 8º, que o exige textualmente. No que concerne ao parágrafo 6º, que autoriza a adoção da pauta por preço usual, pode-se observar que é de uso subsidiário, visto permitir a adoção da pauta por preço sugerido (uma vez que, no texto, consta *poderá*) se assim for mais oportuno e conveniente à autoridade fiscal que a pauta somatório. Procedendo-se a uma interpretação sistemática²⁴³, constata-se que ela somente poderá ser adotada se realmente refletir a média dos preços praticados no

²⁴³ “In pratica, si fa interpretazione sistematica ogniqualvolta, per decidere il significato di una disposizione, non si guarda alla disposizione stessa isolatamente presa, ma si guarda al contesto in cui è collocata.” GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti legislativi*, 168. “Na prática, faz-se interpretação sistemática toda vez que, para decidir o significado de uma disposição, não se olha a própria disposição isoladamente, mas sim o contexto em que está colocada”. [tradução nossa].

mercado²⁴⁴, de outra forma contradiria toda a sistemática adotada pela Lei Complementar.

Pode-se notar, ademais, que nas restantes pautas (margem e preço fixado por órgão estatal), não se pode fazer o cotejo do preço usual, a uma por não existir parâmetros, a duas por não haver variação, vez que o preço é imposto. Assim sendo, constata-se que as condições fáticas para a adoção dessas duas modalidades de pauta são diferentes daquelas aplicadas para a demais pautas, que não podem se afastar do preço médio²⁴⁵.

Ávila coloca como outra exigência decorrente da Lei Complementar a obrigatoriedade por parte dos órgãos fazendários de comprovar a compatibilidade da pauta fiscal com os preços usualmente praticados, devendo, outrossim, disponibilizar ao contribuinte ou ao Poder Judiciário os elementos de que se valeram para estabelecer os valores das pautas²⁴⁶. Na lei estadual do Estado de São Paulo isto consiste numa exigência expressa, conforme o parágrafo 4º do artigo 28-A da Lei 6.374/89, com redação determinada pela Lei 9.794/97²⁴⁷.

²⁴⁴ ÁVILA, *Substituição tributária e base de cálculo*, p. 182.

²⁴⁵ A observância do preço médio também consiste em uma exigência da lei estadual riograndense (Lei 8.820/89), conforme, exemplificativamente, artigo 34, inciso I, alínea *b* e parágrafo 2º e artigo 35.

²⁴⁶ ÁVILA, *op. cit.*, p. 183.

²⁴⁷ § 4º - A documentação relativa ao levantamento formará processo, acessível às partes interessadas, devendo nele constar a correspondente conclusão da Administração Tributária.

2.2.2.2 Conformação com os princípios da livre iniciativa e livre concorrência

O escopo da exigência de representação dos preços médios pela pauta fiscal, como se verificou na seção 2.2.1.2.1 supra, consiste em não causar distorções no mercado e assegurar a livre iniciativa e a livre concorrência. Isto decorreria indiretamente do princípio da igualdade geral, que é promovida através da utilização das pautas, a qual aceita discrepâncias eventuais e acidentais se elas não se mostrarem constantes, intensas, abrangentes ou que atinjam outros direitos fundamentais (critério da qualidade da desigualdade gerada).

Porém, pode-se constatar que é também exigência direta da legislação infraconstitucional. A LC 87/96, no artigo 8º, parágrafo 6º²⁴⁸, e também a Lei estadual do Rio Grande do Sul nº. Lei 8.820/89, artigo 34, parágrafo 1º, alínea “a” e parágrafo 2º²⁴⁹ contemplam os princípios da livre concorrência e da livre iniciativa (concretizando os artigos 1º, inciso IV e 170, inciso IV e parágrafo único da Constituição Federal).

Deste modo, em razão da livre iniciativa, as pautas fiscais não podem servir de empecilho para a atuação de pessoas (físicas ou jurídicas) na vida econômica,

²⁴⁸ § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. [grifo nosso]

²⁴⁹ § 1º - Na hipótese em que o débito de responsabilidade por substituição tributária seja determinado a partir do preço:

a) do substituto ou do substituído intermediário, fica vedada a utilização de preço praticado a estabelecimento de empresa interdependente, controlada ou controladora, devendo, nas saídas a estas empresas, ser utilizado o preço praticado a estabelecimento de empresa diversa das aqui mencionadas.

§ 2º - Nas operações e prestações previstas nos incisos do "caput", a base de cálculo para o débito de responsabilidade relativo às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para a sua apuração as regras estabelecidas no art. 35. [grifo nosso]

garantindo-lhes liberdade de criação de empresas e acesso ao mercado, liberdade de organização e de direção que envolvem, respectivamente, nome, lugar, composição e forma de atuação; e produção, invenção, política comercial e de preços, concorrência e concentração; enfim, conceder-lhes liberdade para tomar decisões e competir em um mercado livre²⁵⁰.

Da mesma forma, o princípio da livre concorrência não permite que as pautas fiscais criem situações de favorecimento a algumas empresas de modo a passar a existir uma dominação do mercado por parte delas, dificultando, impedindo ou distorcendo o modo de agir das demais, com o fim de preservar a liberdade de iniciativa²⁵¹.

Embora o Supremo Tribunal Federal não se tenha pronunciado especificamente sobre a utilização de pautas fiscais e seus critérios de validade, já se posicionou a favor da figura da substituição tributária “para frente”²⁵² e, portanto, indiretamente, sobre sua adoção. Em outra oportunidade decidiu que na antecipação parcial “não se observa qualquer violação da livre iniciativa nem concorrência, posto que não há nenhuma restrição a (*sic*) realização de operações mercantis [...] fica

²⁵⁰ ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios de derecho público económico: modo de estado, gestión pública, regulación económica*. Granada: Comares, 1999, p. 225.

²⁵¹ Por essa razão Muylaert afirma ser o princípio da livre concorrência instrumental ao da livre iniciativa. MUYLAERT, Sérgio Ribeiro. *Estado empresa pública mercado: um estudo aproximativo para a efetivação da política econômica comum de integração no Cone Sul*. Porto Alegre: S.A.Fabris, 1999, p. 94. Para maiores aprofundamentos a esse respeito, remete-se a CALIENDO, Paulo. *Defesa da concorrência no Mercosul: acordo entre empresas, abuso de posição dominante e concentração*. São Paulo: LTr, p. 1998, p.47-49 e PINGRET, Clóvis Sá Britto. *O estado como fomentador da iniciativa privada: o caso das micro-empresas*. In: CAMARGO, Ricardo Lucas (Org). *Desenvolvimento econômico e intervenção do Estado na ordem constitucional: estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino Souza*. Porto Alegre: S.A.Fabris, 1995, p. 53-54.

²⁵² Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1851, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002.

demonstrado (*sic*) apenas a alteração do momento de cobrança do ICMS pelo ente federal²⁵³. Contudo, já decidiu que:

Se, de um lado, ao fisco é assegurado o controle, a fiscalização e a arrecadação dos tributos, pela ordem jurídica constitucional em vigor, de outro não é menos correto que não pode introduzir no cenário jurídico procedimento que, alcançando a liberdade de comércio, acabe por criar situação diferenciada relativamente ao prazo de recolhimento de tributo. A Carta da República ao garantir, no preceito do inciso XIII, o livre exercício de qualquer trabalho, ofício e profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer, revela a igualização de tratamento, não sendo admissível enfoque desequilíbrios com nefastos efeitos no campo da livre concorrência.²⁵⁴

Portanto, diante dos fundamentos apresentados, a pauta fiscal, norma facilitadora, deve viabilizar a fiscalização e arrecadação do ICMS em casos de substituição tributária “para frente”, como forma de implementar a justiça geral, não podendo representar um instrumento de violação da livre iniciativa e livre concorrência.

2.3 Refutação dos demais argumentos contrários à utilização das pautas fiscais

De acordo com o escopo do presente estudo, que é afirmar a validade de pautas fiscais no ICMS, através do aprofundamento de seus fundamentos e da fixação dos critérios, mostra-se necessário, por fim, analisar os demais argumentos utilizados na tentativa de considerá-las inconstitucionais. Serão elencadas as teses contrárias,

²⁵³ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3426, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 01.06.2007.

²⁵⁴ Recurso Extraordinário nº. 165.621, Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 10.08.2001.

ainda não tratadas ao longo do presente estudo, e o seu repúdio, a fim de que não paire dúvidas quanto a sua constitucionalidade.

Autores como Gandra Martins²⁵⁵, Machado²⁵⁶ e Melo²⁵⁷ afirmam, apesar do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que tal figura fere o direito individual dos contribuintes, encontrando óbice no artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Constituição Federal – cláusulas pétreas – por lesar os princípios da legalidade e da tipicidade. Isto porque o modelo constitucional somente autorizaria a tributação após a ocorrência do fato gerador. Carrazza, ao contrário, assevera que essa situação infringe diretamente o princípio da segurança jurídica, pois, segundo ele, haveria tributação sobre fato imaginário²⁵⁸. O autor explica que a substituição tributária fere o princípio da segurança jurídica nas suas duas acepções: da certeza do direito e da proibição do arbítrio, o que levaria ao mesmo resultado alcançado pelos demais autores supracitados, qual seja, a inconstitucionalidade da figura em razão de tal princípio configurar cláusula pétrea, insuscetível de alteração²⁵⁹.

Estas alegações, todavia, não podem prosperar, pois, como adverte Greco, obrigação tributária não é cláusula pétrea, mas somente um dos modelos operacionais à disposição do Direito Tributário²⁶⁰. Ademais, como bem coloca a questão Lima Neto, não há infringência do princípio da segurança jurídica, pois, uma vez que o

²⁵⁵ GANDRA MARTINS, Ives. *A substituição tributária no fato gerador do imposto*. Repertório IOB de jurisprudência, n. 20/93, 1993, p. 407-408.

²⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. v. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 548.

²⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 147 e 150.

²⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito tributário constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 439-444.

²⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 279.

²⁶⁰ GRECO, *Substituição tributária*, p. 40. A autor vai além, sustenta que, mesmo que se pudesse vislumbrar qualquer infringência a algum direito individual, não haveria a sua abolição, apenas sua disciplina, conformação ou, no máximo, restrição, não configurando o impedimento constante no artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Constituição Federal. *Ibidem*, p. 43.

arbitramento da base de cálculo ocorre de acordo com critérios objetivos, há meios de restituição imediata e preferencial em caso de inoccorrência do fato gerador e a eleição do substituto ocorre dentro da cadeia de circulação do produto²⁶¹.

Esse mesmo autor frisa que a exigência do tributo antes da ocorrência do fato gerador não é estranha ao sistema jurídico, ocorrendo, por exemplo com o Imposto de Renda retido na fonte e Imposto de Exportação, cujos pagamentos se fazem, respectivamente, antes do final do termo de apuração e da saída da mercadoria. Afirma que tais normas afastam os dispositivos genéricos de recolhimento dos impostos depois da ocorrência do fato gerador e, em razão de lei, ocorre a existência do fato gerador, mesmo que independente da correspondência com a realidade²⁶². Deste modo, não há infringência do princípio da legalidade ou da tipicidade. De fato, mostra-se este o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, o qual afirma que, se a substituição tributária progressiva for instituída por lei e esta respeitar os ditames constitucionais e aqueles constantes na lei complementar, não haverá ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade²⁶³.

Rechaça-se, também, o uso das pautas fiscais por haver uma incongruência entre sua posição constitucional (artigo 150, parágrafo 7º, ou seja, Das Limitações ao

²⁶¹ LIMA NETO, *Substituição tributária*, p. 93.

²⁶² *Ibidem*, p. 111-112.

²⁶³ Recurso Extraordinário nº 213.396, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 01.12.2000. Apesar desse entendimento, Machado sustenta que o sistema da substituição tributária “para frente”, com a legislação atual, seria inconstitucional, uma vez que a Lei Complementar não regulamentou o sistema, mas delegou tal atribuição às legislações estaduais, que por sua vez, não raro, remetem aos regulamentos. MACHADO, *Comentários ao código tributário nacional*, p. 553. Não se pode concordar com tal assertiva, vez que já houve pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão e por entender que a Lei Complementar possui a função de lançar as diretrizes sob as quais a legislação poderá instituir os tributos. Está muito bem disciplinado, na Lei Complementar, o contexto para a sua adoção, o substituto, a balizas para a fixação da base de cálculo e, quando for o caso, a forma da restituição.

Poder de Tributar) e seu conteúdo (alegada ampliação da competência tributária)²⁶⁴.

Como bem explica Greco,

[...] não vejo incompatibilidade em o dispositivo ter sido incluído como parágrafo a artigo que trata das limitações ao poder de tributar, pois sua vocação específica não é a de autorizar a criação da figura da antecipação, ma vez que esta há décadas é admitida pela doutrina e instituída pela legislação. A finalidade precípua do dispositivo é regular claramente a vicissitude consistente na desconformidade entre o montante recolhido e o valor efetivamente apurado em razão da ocorrência do fato legalmente qualificado.[...] Neste sentido, trata-se de verdadeira “limitação ao poder de tributar”; vale dizer, a criação da figura está condicionada à existência de mecanismo eficaz de recomposição patrimonial de um eventual excesso de cobrança.²⁶⁵

Nessa linha, invoca-se a inconstitucionalidade da norma constitucional, preconizada por Otto Bachof, que afirma haver valores supraconstitucionais, que encerram os valores da pessoa humana, que devem informar toda a produção legislativa, inclusive constitucional²⁶⁶. Carrazza refuta esse argumento, pois serviria se fosse norma constitucional originária, uma vez que seria apenas o caso de uma emenda constitucional que discrepa das cláusulas pétreas²⁶⁷.

Filia-se, aqui, ao entendimento de Greco, para quem o tema da substituição tributária progressiva não consiste em um valor básico do ser humano²⁶⁸, mas apenas

²⁶⁴ Este é o entendimento de Gandra Martins, que afirma: “É como se desconhecesse o sentido do vocábulo ‘limitações’, pois o que se criou foi um ‘alargamento’ ao poder de tributar e não uma ‘redução’[...] O ‘alargamento’ do poder de tributar, tido pelo constituinte como ‘limitação’ ou é demonstração de ignorância ou perversa visão da imposição tributária.” GANDRA MARTINS, Ives da Silva. *Aspectos da substituição tributária na Lei Complementar 87/96*. IN ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 62.

²⁶⁵ GRECO, *Substituição tributária*, p. 44. Saliente-se a discordância com o autor citado e a tese aqui defendida. Conforme exposto na pesquisa, não é qualquer diferença que enseja a devolução de valores ao contribuinte.

²⁶⁶ *Ibidem*, p. 45-46. O autor refuta, expressamente, essa teoria.

²⁶⁷ CARRAZZA, *ICMS*, p. 280.

²⁶⁸ GRECO, *op. cit.*, p. 47.

uma técnica tributária e esta deverá se conformar com as regras constitucionais de competência.

Outro argumento utilizado para tentar infirmar a constitucionalidade da figura em tela, expõe Greco, é a alegada correspondência com os empréstimos compulsórios, visto que há a exigência tributária antes de ocorrer o fato gerador e com previsão de devolução futura²⁶⁹. Ora, conforme o artigo 148 da Constituição Federal, o empréstimo compulsório consiste em uma espécie tributária, cuja competência pertence à União, e somente poderá ser instituído mediante lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Diferentemente, a substituição tributária é apenas uma técnica de arrecadação de que o legislador pode fazer uso dentro do seu âmbito de competência, podendo utilizá-la na cobrança de qualquer tributo, não constituindo, em si mesma, um tributo. Além disso, a sua utilização não possui o condão de transformar o tributo em empréstimo compulsório. Por fim, não há previsão de restituição futura, somente diante da não ocorrência do fato gerador²⁷⁰, o que são coisas distintas.

Caso não se permitisse essa restituição, haveria inconstitucionalidade da exação por confisco²⁷¹, não por incidir um empréstimo compulsório mascarado. Para muitos autores, o simples fato de tributar fatos geradores futuros configuraria

²⁶⁹ GRECO, *Substituição tributária*, p. 53-54. É o que pensa OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Momento de ocorrência do fato gerador e as cobranças antecipadas de tributos*. Repertório IOB de jurisprudência, São Paulo, n. 3/90, fev. 1990, p. 43.

²⁷⁰ Defende-se aqui, como se explanou anteriormente, a necessidade de previsão de cláusulas de equidade para casos de exacerbação insuportável da pauta em relação ao preço praticado e não por uma simples diferença.

²⁷¹ Greco afirma que a utilização da substituição não configura, em si, confisco, mas que este poderá vir a eivá-la dependendo da sua conformação. GRECO, *op. cit.*, p. 53-54.

confisco, por “tributar situações de incerteza”²⁷². Entretanto, como se expôs ao longo da presente pesquisa, a utilização das pautas fiscais, se fixada dentro dos critérios estabelecidos, não apresentará relevantes discrepâncias com relação aos preços praticados, não havendo privação desarrazoada do patrimônio do contribuinte. Ademais, como já se demonstrou, não incide ICMS sobre fatos incertos ou imagináveis. Há a presunção, fundada no critério de grande probabilidade, de que as demais operações do ciclo econômico ocorrerão em um futuro próximo; caso contrário, haverá o direito constitucional de imediata e preferencial restituição.

O direito de restituição imediata e preferencial também é usado por muitos para tentar invalidar a figura da substituição “para frente”. Afirma-se que este direito não está devidamente assegurado, impedindo a adoção do sistema. Isso ocorre em virtude do que está disposto no artigo 10, da LC 87/96, que estabelece o prazo de noventa dias, após a formulação do pedido, se não houver deliberação anterior, para que possa haver o creditamento, para futura compensação. Para Matos, tal situação consiste em “uma infeliz e serôdia inovação, é dismantelar o próprio comando regrado, tornando o ‘positivo da Constituição em negativo’”²⁷³. De fato, como alerta Carrazza, nem sempre a utilização dos créditos gerados se mostra imediata e, por vezes, é impossível, em razão de várias situações (empresas exportadoras, períodos de retração econômica, encerramento da atividade, dentre outras tantas)²⁷⁴. Outro óbice apontado pelo autor é a concessão de crédito e não o pagamento em dinheiro. Deveria, segundo ele, ser feita uma interpretação coloquial dos termos colocados na

²⁷² CARRAZZA, *ICMS*, p. 289; MELO, *ICMS: teoria e prática*, p. 148.

²⁷³ MATOS, Aroldo Gomes de. *ICMS – Substituição tributária “para frente” e a LC 87/96, art. 10*. IN ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 27.

²⁷⁴ CARRAZZA, op. cit., p. 287.

Constituição, por representar a Carta Política do país e, sendo assim, quando se fala em restituição, entender-se-ia pagamento em moeda²⁷⁵.

Embora não exista a negação do direito de restituição, não se pode discordar da insuficiência do meio eleito na Lei Complementar para implementar o comando constitucional. Contudo, não se pode olvidar o sistema constitucionalmente previsto para o pagamento dos débitos judiciais do Estado, que, conforme o artigo 100, ocorre através de precatórios (inclusive prestações de caráter alimentícios devem respeitar alguma ordem de apresentação). Por certo, o parágrafo 7º do artigo 150 tentou escapar deste sistema. Por outro lado, deve-se ter em mente que suportar alguma demora do Estado, em razão de suas atribuições, é o ônus que se arca por fazer parte dele.

Deve-se, com urgência, aperfeiçoar o sistema de restituição, talvez com a opção do contribuinte de compensar ou receber a quantia em dinheiro em um prazo mais célere. O que não se aceita é a tentativa de invalidar a substituição tributária, que traz muitos benefícios ao sistema tributário como um todo e não infringe qualquer ditame constitucional, em razão de um detalhe que, se o caso-padrão for eleito de forma correta, terá um uso escasso. Ademais, como bem alerta Coêlho, esta previsão não invalida a figura em si, apenas o dispositivo da Lei Complementar, pois “o fundamento é constitucional, e a Constituição, na espécie, é auto-aplicável”²⁷⁶.

Afirma-se, também, que, com a utilização de pautas fiscais na substituição tributária “para frente”, ferir-se-ia o princípio da não-cumulatividade, conforme artigo 153, parágrafo 3º, inciso II, da Constituição Federal, visto que o imposto incidiria uma vez na cadeia de circulação e não em cada uma de suas etapas, perdendo, portanto, sua

²⁷⁵ CARRAZZA, *ICMS*, p. 287-288.

²⁷⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional*, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 503.

característica plurifásica²⁷⁷. Como bem explica Greco, a Constituição, ao delinear o ICMS, visa a evitar que se exija o imposto de modo cumulado, ou seja, com efeito cascata²⁷⁸. A Constituição não estabelece, obrigatoriamente, como se tenta insinuar, a incidência tributária em todas as fases do ciclo econômico; apenas previne que, se assim o for, a cobrança não será cumulativa. Este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que afirma ser a não-cumulatividade apenas uma técnica especial de tributação que não interfere na base de cálculo ou no fato gerador²⁷⁹. E, para concluir, sustenta que, em operações com substituição tributária, não se embute mais do que se embutiria na hipótese de operações regulares²⁸⁰.

Por todo o exposto, conclui-se pela constitucionalidade das pautas fiscais utilizadas para a cobrança do ICMS, uma vez que, nenhum argumento contrário resistiu às objeções aqui expostas.

²⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 355, e CARRAZZA, *ICMS*, p. 293.

²⁷⁸ GRECO, *Substituição tributária*, p. 68-69.

²⁷⁹ Recurso Extraordinário nº 194.382, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ 25.04.2003.

²⁸⁰ Recurso Extraordinário nº 213.396, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 01.12.2000.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Das análises feitas e dos dados colhidos, pode-se depreender que padronizações, na forma de presunções jurídicas, consistem em uma técnica tributária cada vez mais utilizada em razão da complexidade do sistema tributário e da grande quantidade de contribuintes.

Ao contrário do que a doutrina costumava afirmar, constatou-se, ao longo da presente pesquisa, que a utilização de pautas fiscais não afronta o princípio constitucional da igualdade, mas, pelo contrário, mostra-se como um útil instrumento para a sua implementação. As pautas fiscais ignoram particularidades do caso concreto, com base em padrões, para alcançar o maior número de contribuintes possível, garantindo a efetiva aplicabilidade da norma tributária e a igualdade da carga tributária.

Com a padronização, certamente, serão incluídos casos que, sob determinadas circunstâncias, não poderiam estar presentes ou deixar-se-á de incluí-los (sub e supra-inclusão, características de toda generalização). Porém, de acordo com a teoria do positivismo presumido, preconizada por Frederick Schauer, esses fatores não são motivos para se deixar de aplicar as pautas fiscais. Elas deverão incidir, mesmo que contrariando sua justificação (implemento da igualdade) a qual, em uma decisão

particularizada, induziria a um resultado diferente. Toleram-se, assim, disparidades entre o valor da pauta e o valor real da operação.

Todavia, essa não coincidência não pode ser ilimitada. Para que ela não ofenda a igualdade, deve cumprir com certos requisitos (possuir vinculação com o fato gerador futuro, deve ser geral, no sentido de representar o caso normal – a eventual desigualdade não pode ser extensa, intensa e nem reiterável, nem mesmo restringir os direitos de liberdade -, não pode fixar a base de cálculos com valores excessivos, mas com preços usuais e não deve interferir na livre iniciativa e na livre concorrência).

Assim, além de possibilitar, efetivamente, a aplicação da norma tributária e facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos, as pautas não se afastam de modo significativo do fato gerador que presumivelmente ocorrerá, não se distanciando de qualquer ditame constitucional.

Enfim, é necessário criar instrumentos diversos que viabilizem a ação administrativa de modo que se otimize o implemento das normas constitucionais, pois o modelo particularista, que ainda predomina, não surte os efeitos visados. Torna-se preciso mudar o ângulo de análise desses instrumentos com relação às normas constitucionais e acredita-se que a teoria do positivismo presumido forneça os subsídios necessários para esse empreendimento, pois dá ênfase à igualdade geral em um modelo de tomada de decisões baseado em regras, que possuem uma força de imposição presumida. Mesmo aceitando que, com a aplicação dessas premissas, produzam-se resultados discutíveis, ainda assim, estes são menos graves que os equívocos constantes em decisões ou accertamentos tributários particularistas e, sem dúvida, mais abrangentes.

Constatou-se, também, que as pautas fiscais não violam outros preceitos constitucionais, contrariando parte da doutrina que se ocupa de Direito Tributário. Se construídas segundo os requisitos supra referidos, as pautas não contrariam qualquer dispositivo constitucional, mostrando-se, ao contrário do que se afirma, hábeis para a aplicação do Direito conforme a Constituição.

Portanto, as pautas fiscais, se construídas de acordo com os requisitos citados, aportam avanços e vantagens ao sistema jurídico como um todo, contribuindo para concretização das normas constitucionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO DA SILVA, José. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2003.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Baden-Baden: Suhrkamp, 1994.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios de derecho público económico: modo de estado, gestión pública, regulación económica*. Granada: Comares. 1999.

ARISTOTELE. *Etica nicomachea*. Tradução Natali, Carlo. Laterza: Bari, 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *Razoabilidade, proteção do direito fundamental à saúde e antecipação de tutela contra a fazenda pública: uma análise problemática sobre o efeito vinculante e o controle concreto de constitucionalidade no Brasil*. Revista da AJURIS n. 86, t. 2, Porto Alegre: AJURIS, jun. 2002.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa*. Revista Brasileira de Direito Público. n. 01, ano 1, RBDP: Belo Horizonte, 2003.

_____. *Sistema constitucional tributário*, São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal*. IN: Revista da AJURIS, n. 100, v. 32, Porto Alegre: AJURIS, dez. 2005.

_____. *Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo sugerido ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço*

máximo consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 123: São Paulo: Dialética, dez. 2005.

_____. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta fiscal. Exame de constitucionalidade.* Revista Dialética de Direito Tributário, n. 124, São Paulo: Dialética, jan. 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* São Paulo: Lejus, 1998.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* São Paulo: Malheiros, 2004.

BUENO, Vera Cristina Caspari Monteiro Scarpinella. *As leis de procedimento administrativo: uma leitura operacional do princípio constitucional da eficiência.* Revista de Direito Constitucional e Internacional, v. 39, ano X, São Paulo: RT, abr.-jun. 2002.

CALIENDO, Paulo. *Defesa da concorrência no Mercosul: acordo entre empresas, abuso de posição dominante e concentração.* São Paulo: LTr. p. 1998.

CAMARGO, Ricardo Lucas (Org). *Desenvolvimento econômico e intervenção do Estado na ordem constitucional: estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino Souza.* Porto Alegre: S.A.Fabris, 1995.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS – substituição tributária ‘para frente’ em operações interestaduais – peculiar situação do Estado de Goiás.* Revista Dialética de Direito Tributário n. 101, São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *Curso de direito tributário constitucional.* São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Roque Antônio. *ICMS.* São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Teoria da norma tributária.* São Paulo: Max Limonad. 2002.

CINTRA, Antônio Carlo de Araújo; *et alii.* *Teoria geral do processo.* São Paulo: Malheiros, 1999.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva.* São Paulo: Malheiros, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo.* Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DE SOUZA, Rubens Gomes. *Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*. Revista de Direito Público, v. 11, ano III, São Paulo, jan.-mar. 1970.

DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2005.

DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: teoria e prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: dialética, 2001.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. *Eficiência administrativa na Constituição Federal*. Revista de Direito Administrativo, v. 220, Rio de Janeiro: Renovar, abr.-jun. 2000.

GANDRA MARTINS, Ives. *A substituição tributária no fato gerador do imposto*. Repertório IOB de jurisprudência, n. 20/93, 1993.

_____ (Coord). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

GENTILLI, Giorgio. *Le presunzioni nel diritto tributario*. Padova: CEDAM, 1984.

GIACCHETTI, Salvatore. *Appalti di pubblici servizi e/o appalti pubblici di servizi? La legge n.205 del 2000 gioca a dadi*. Disponível em: <http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/studi_contributi/art_giacchetti.htm#2>, acesso em em 30.04.2007.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. São Paulo: Malheiros, 2001.

GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti legislativi*. Milano: Giuffrè, 2004.

HART, Herbert L.A. *O conceito de direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

HERRERA MOLINA, Pedro M.. *Capacidad económica y sistema fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Safe, 1998.

ISENSEE, Josef. *Die Typisierende Verwaltung: Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Berlin: Dunker & Humblot, 1976.

JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierung im steuerrecht*. Berlin: Dunker & Humblot, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Coimbra: Arménio Amado, 1984.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Substituição tributária*. Curitiba: Juruá, 2000.

LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

LOGIUDICE, Francesco. "Buon andamento" e "risultato": parametri dell'azione amministrativa. Disponível em <http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/studi_contributi/art_giacchetti.htm#2>, acesso em 30.04.2007.

LOUREIRO, João Carvalho Simões Gonçalves. *O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares: algumas considerações*. Coimbra: Coimbra, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. v. I. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2000.

MODESTO, Paulo. *Notas para um debate sobre o princípio constitucional da eficiência*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.º. 2, maio 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>, acesso em 12.03.2007.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a lei 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MORILLO-VELARDE Perez, Jose Ignácio. *Los actos presuntos*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

MUYLAERT, Sérgio Ribeiro. *Estado empresa pública mercado: um estudo aproximativo para a efetivação da política econômica comum de integração no Cone Sul*. Porto Alegre: S.A.Fabris. 1999.

NAVARRINE, Susana Camila e ASOREY, Rubén O. *Presunciones y ficciones en el derecho tributário: doctrina, legislación y jurisprudência*. Buenos Aires: Depalma, 1985.

NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. *As ficções jurídicas no direito tributário brasileiro*. Revista de Direito Público v. 10, ano III, São Paulo, out.-dez. 1996.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Momento de ocorrência do fato gerador e as cobranças antecipadas de tributos*. .Repertório IOB de jurisprudência, São Paulo, n. 3/90, fev. 1990.

PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PEREZ DE AYALA, José Luis. *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: Derecho Tributario, 1970.

PORTER, Michael. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Rio de Janeiro: Campus, 1986, p. 40.

PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *ICMS problemas jurídicos*. São Paulo Dialética, 1996.

_____. (Coord). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. (Coord). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 9, São Paulo: Dialética, 2005.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no civil e no comercial*. v. 5. São Paulo: Max Liminad, 1970. p. 84

SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 2002.

_____. *Profiles, probabilities and stereotypes*. Cambridge: Harvard University Press, 2003.

SCHWARZE, Jürgen. *Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem*. Die Öffentliche Verwaltung, 33. Jahrgang, Heft 16, August 1980.

SIIVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

STARCK, Christian. *Gleichheit der Besteuerung durch amtliche AFA-Tabellen und Sonderbehandlung von Verlustzuweisungsgesellschaften*. Staaten und Steuern, Heidelberg: C.F. Muller Verlag, 2000.

STONER, James A.; FREEMAN, R. Edward. *Administração*. Rio de Janeiro: PHB, 1985.

TORRES, Heleno Taveira. *Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa*. Cadernos de Direito Tributário, n. 86. São Paulo: Malheiros, 2003.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

WINTER, Gerd. *Über Nutzen um Koston der Effizienzregel im öffentlichen Recht*. Disponível em <www.feu.uni.bremen.de/pdf/effizienz.pdf>, acesso em 07.03.2007.