

APROXIMAÇÕES ENTRE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA E A MENTALIDADE UTILITARISTA. Os Instrumentos de viabilização da praticabilidade tributária e as somas das satisfações coletivas.

APPROACHES BETWEEN TAX PRACTICABILITY AND UTILITARY MENTALITY. Instruments to make tax feasibility feasible and the sums of collective satisfaction.

GUIESELER JUNIOR, Luiz Carlos¹
SIQUEIRA, Eduardo Francisco de²

RESUMO

O presente artigo tem como escopo investigar, analisar e dissertar acerca da aproximação da mentalidade utilitarista, com seu referencial de busca pela máxima felicidade dos atos, e a praticabilidade tributária, com o uso dos instrumentos de viabilização das normas tributárias. As presunções tributárias, o regime tributário do simples nacional e as plantas fiscais genéricas dos imóveis são exemplos de instrumentos de viabilidade das normas tributárias. A mentalidade utilitária do instituto da praticabilidade, embora tenha como (bom) objetivo a busca arrecadatória, ao valer-se da utilização de abstrações generalizantes, pode acabar por ocasionar malferimento dos princípios da igualdade tributária e da capacidade econômico-contributiva. Isso porque, apesar de ser um discurso sedutor (a praticabilidade como um modelo de redução da complexidade no emaranhado legislativo tributário), o que é preciso ter em mente é a questão sobre em que medida essa racionalidade utilitarista ao se traduzir em felicidade coletiva, pode, do mesmo modo, ser sinônimo de uma infelicidade individual. O presente ensaio utiliza-se, quanto ao tipo de abordagem, do método indutivo, porquanto a análise aqui proposta parte da observação do ordenamento jurídico pátrio e, quanto às técnicas de procedimento, dos métodos bibliográfico e comparativo.

Palavras-chave: Praticabilidade, utilitarismo, presunções, igualdade, capacidade.

ABSTRACT

This article aims to investigate, analyze and discuss the approximation of the utilitarian mentality, with its reference to the search for maximum happiness in acts, and tax practicability, with the use of instruments for enabling tax rules. Tax presumptions, the simple national tax regime and the

¹ Doutorando em Direito pela UniBrasil em Direitos Fundamentais e Democracia. Mestre em Direito pela Unibrasil em Direitos Fundamentais e Democracia. Especialista em Direito Tributário pela UniCuritiba. Especialista em Teoría Crítica de los Derechos Humanos pela Universidad Pablo de Olavide, UPO, Sevilla, Espanha. Atualmente é advogado inscrito na OAB-Pr. sob. n.º 44.937. Professor da Uninter - Faculdade Internacional de Curitiba - da disciplina de Direito Empresarial III e Direito Tributário. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6867384111104703> e Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6982-5383>.

² Possui graduação em Direito pelo Centro Universitário Internacional (Uninter). Atualmente é advogado no escritório Guieseler, Ruthes, Silva & Souza - Advogados Associados, mestrando no Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direitos Fundamentais e Democracia pelo Centro Autônomo do Brasil (UNIBRASIL/PR), bolsista PROSUP/CAPEs, membro do grupo de pesquisa Jurisdição e Democracia do PPDG do Centro Autônomo do Brasil (UNIBRASIL/PR) e exerce função de secretariado na Revista de Direitos Fundamentais e Democracia (RDFD). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Civil e Processual Civil, atuando principalmente nos seguintes temas: direito de família, direito das obrigações, direito contratual, direito das sucessões, direito empresarial e direito das coisas. Academicamente, tem como linha de pesquisa: as teorias da justiça, a teoria dos precedentes e a teoria da tomada de decisão e análise dos fatos.

generic tax plans of properties are examples of instruments for the feasibility of tax rules. The utilitarian mentality of the practicability institute, although having as a (good) objective the search for collection, by making use of the use of generalizing abstractions, may end up causing a mismatch of the principles of tax equality and economic-contributory capacity. This is because, despite being a seductive discourse (practicability as a model of complexity reduction in the tax legislative tangle), what must be borne in mind is the question of how far this utilitarian rationality is translated into happiness. collective unity, can likewise be synonymous with individual unhappiness. The present essay uses, regarding the type of approach, the inductive method, as the analysis proposed here starts from the observation of the national legal system and, regarding the procedural techniques, of the bibliographic and comparative methods.

Keywords: Practicality, utilitarianism, presumptions, equality, capacity.

1. Considerações iniciais

Fernando Pessoa, poeta português que muito encantou nossos sentidos, recita que “A noite não anoitece pelos meus olhos. A minha ideia da noite é que anoitece por meus olhos.”³. Qual seria essa “noite” que não anoitece pelos meus olhos e qual seria a “noite” que anoitece pelos meus olhos? Essa é uma percepção pessoal sobre a noite que revela uma dualidade de sentidos. Ou seja, as coisas são sentidas por nós de modo distinto de acordo com nossas experiências e cultura.

Quando nos debruçamos à investigação científica, essas duas “noites” são percebidas quando tentamos desvendar os institutos jurídicos postos sob análise, quando nos colocamos a desdobrar seu alcance. Para o que aqui importa, qual seria a ideia de “praticabilidade tributária” posta diante dos nossos olhos e qual seria a minha ideia de “praticabilidade tributária” sentida na pesquisa acadêmica e qual delas se aproxima do **utilitarismo** com os instrumentos utilizados para a exequibilidade das leis tributárias? Seriam as percepções individuais da praticabilidade tributária (minha ideia da noite) ou a lógica coletiva da praticabilidade sob a ótica do Estado (a “noite” que não anoitece pelos meus olhos)? Duas “noites” distintas e que necessitam de análise. Essas “noites” podem significar também o dilema de se escolher qual das “noites” deve preponderar: a “noite” que trará mais felicidade coletiva como soma das satisfações ou a “noite” que trará felicidade individual independente da felicidade coletiva?

³ PESSOA, Fernando, 1888-1935 Poemas completos de Alberto Caeiro / Fernando Pessoa; [organização Carlos Felipe Moisés]. - 2. ed. - São Paulo: Ática, 2013. 160 p. (Bom Livro), pg. 107.

Eis a pretensão deste artigo na busca de entender quais seriam estas aproximações da praticabilidade tributária e o **utilitarismo**, pois apesar de se ter a **praticabilidade tributária** como uma forma de “simplificar e generalizar” a exequibilidade das normas tributárias, há uma tendência forte da mentalidade utilitarista na prática da arrecadação tributária, mesmo sabendo-se das críticas e das incongruências que o **utilitarismo** carrega. Importante referir-se que o dilema do Estado arrecadador é utilizar um ferramental de exequibilidade de suas normas tributárias e viabilizar sua gestão dos recursos tributários, para tentar reduzir o dispêndio exacerbado na busca de identificar quais os suportes fáticos aptos à ocorrência da hipótese tributária e tentar salvaguardar sua arrecadação das dificuldades de preenchimento correto e total do evento apto a disparar a relação jurídica tributária.

E é aqui que entra a **praticabilidade tributária** como um modelo de redução da complexidade no emaranhado legislativo tributário. O Estado pode abranger um número maior de situações jurídicas sem ter que despender uma quantidade de esforço humano e econômico no intuito e para o atendimento das necessidades públicas, que são perenes. Como bem adverte Paulo Sérgio Rosso que “Toda sociedade organizada tem sempre uma questão a solucionar: de que forma os recursos produzidos e arrecadados pelo poder central serão redistribuídos.”⁴ E, para essa redistribuição, é necessário que os esforços estejam bem delimitados para sua captação.

E esse ferramental referido aparenta ser exatamente o que aproxima a praticabilidade com o **utilitarismo** que pode ser identificado, em linhas introdutórias, como se o certo sempre a se fazer seja aquilo que traga maior felicidade para a comunidade, ou seja, fazer algo para se obter a maior quantidade possível de felicidade para uma maior soma possível de pessoas afetadas por esta ação, descurando-se dos interesses individuais, como bem aponta Michael Sandel a ideia central do utilitarismo é “a hegemonia do prazer sobre a dor”⁵. Porém, apesar de ser um discurso sedutor, o que é preciso ter em mente é a questão sobre em que medida essa racionalidade utilitarista pode se

⁴ ROSSO, Paulo Sergio. Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 5, p. 1, 2009, pg. 02.

⁵ SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, pg. 48.

traduzir em felicidade coletiva, mas, do mesmo modo, pode ser uma infelicidade individual. Para isso, veremos quais são os instrumentos de viabilização da execução simplificadora da praticabilidade e quais são as aproximações destes com o utilitarismo.

2. A Praticabilidade tributária e os instrumentos de viabilização da execução simplificadora.

A chamada **praticabilidade tributária**⁶ é uma forma de se atribuir exequibilidade às normas captadoras de recursos para os cofres públicos. O seu papel reside em aproximar realidades fáticas das realidades normativas, quando estas últimas encontram óbices em sua descrição que dificultam a exata subsunção daquele fato à norma. Vale dizer, quando o **fato jurídico tributário** (aqui entendido como a projeção factual da hipótese tributária) padece de detalhamento específico previsto na norma em razão de que o **evento tributário** contenha lacunas que impedem que o fato relevado se conforme com a **hipótese tributária**, não haverá a obtenção do crédito tributário potencialmente gerado. Melhor explicando, o **fato jurídico tributário**, além da projeção factual da hipótese, é o “relato linguístico” de um acontecimento, ou seja, depois de um **evento jurídico tributário**⁷, é a consolidação da hipótese, atuando como o fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, de acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho⁸, que faz nascer a relação jurídica tributária, decorrente da obrigação de pagar tributos aos Estado.

Surge aqui a dificuldade arrecadatória. As normas tributárias podem não traduzir exatamente o que comando legal estatal prevê para a obtenção do crédito tributário. A norma tributária, deve conter a descrição das minúcias do suporte fático que ensejará a incidência tributária. Na Teoria da Norma tributária, aqui adotada a teoria de Paulo de Barros Carvalho⁹, aduz-se que todas as

⁶ Para alguns doutrinadores como José Roberto Vieira, Mizabel Derzi, Heleno Torres e Octavio Campos Fischer a natureza jurídica da praticabilidade tributária é de princípio. Mas há quem defenda sua natureza institucional, como Eduardo Morais da Rocha em ROCHA, Eduardo Morais da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016.

⁷ Há diferença entre fato e evento. Um exemplo prático desta diferença pode ser sentida com as seguintes frases: “A viagem de José para a Europa” é um evento e “José viajou para Europa” é um fato.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. Edição do Kindle.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 4.ªEd. São Paulo: Max Limonad, 2002.

nuances do fato devem ser observadas nos contornos do fato jurídico. Como bem observam Octavio Fischer e Marcos Maliska de que: [...] na hipótese de incidência, existem apenas três critérios, suficientes em si para a correta captação do fato jurídico nela desenhado de modo abstrato. [...]”¹⁰. Esse “desenho abstrato” do fato jurídico tributário, advém, além do princípio da legalidade, também do princípio da **tipicidade tributária** que, como bem adverte Regina Helena Costa impõe que: “[...] a lei deve conter todos os elementos configuradores do fato cuja ocorrência é idônea a deflagrar a obrigação de pagar tributo.”¹¹.

Entretanto, ainda que a lei contenha toda a descrição configuradora do tributo, o **evento** ocorrido no plano da realidade pode conter elementos que se traduzem em dúvidas sobre sua conformação com a norma, não disparando a relação jurídica tributária. A importância do evento tributário ganha cores de relevância, pois é preciso “completar” o evento com generalizações e abstrações. Entretanto, abstração e generalização demasiadas podem se traduzir em não conformação exata do texto legal quando do evento no plano fático, não atendendo a tipicidade tributária¹². Por outro lado, generalidade e abstração comedidas também podem causar discrepância no sistema¹³ e abranger casos que não se amoldam perfeitamente ao que contém a legislação, o que se traduz, essas duas circunstâncias, em ineficiência do sistema.

Eis o papel da **praticabilidade tributária**¹⁴ que atua como uma ferramenta a colaborar no **desenho abstrato** do fato jurídico tributário, pois seu

¹⁰ FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA? SEGURANÇA JURÍDICA E A BASE DE CÁLCULO DO IPTU. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 22, p. 273-293, 2017.

¹¹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva. 2018, pg. 63.

¹² Paulo de Barros de Carvalho ensina que a tipicidade tributária: “[...] é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei.”. Ou seja, a tipicidade tributária, significa que, além da exigência da existência de lei para majorar ou instituir tributos, é preciso uma descrição “plena” de “todos os elementos” da norma tributária para a exata conformação do fato à norma.

¹³ “[...] sistema como um conjunto de elementos harmônicos e independentes que interagem entre si. A teleologia do sistema é atribuir racionalidade interpretativa aos elementos que o compõem e harmonizar a convivência desses elementos dentro desse sistema. [...]” GUIESELER JUNIOR. Luiz Carlos. Direito Falencial. Curitiba: Intersaberes, 2021, pg. 183.

¹⁴ Luís Eduardo Schoueri ensina que a praticabilidade atua “[...] autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário. [...]”. José Roberto Vieira ensina que a “[...] Praticabilidade atua exatamente no interesse de um direito

foco reside em, como alerta Misabel Derzi, “[...] todos os meios e técnicas utilizadas com o objetivo de tornar simples viável a execução das leis. [...]”.¹⁵ Esses “meios” e “técnicas” são exatamente o que se quer desvendar com este artigo, pois seguramente se traduzem nos instrumentos de viabilização da execução simplificadora.

Esses instrumentos de viabilização podem ser identificados como as chamadas **abstrações generalizantes**, como aponta Regina Helena Costa¹⁶, na utilização de *presunções, ficções, indícios, normas de simplificação, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas em branco*. Também, ainda com Helena Costa, **outros recursos**, com o uso da *analogia, privatização da gestão tributária e meios alternativos de solução de conflito tributários*. Também aponta Eduardo Morais da Rocha¹⁷, como instrumentos de viabilização, mas a que denomina de exemplos¹⁸, *os preços de transferência, da substituição tributária progressiva, das plantas fiscais genéricas de imóveis, das limitações às deduções nos gastos com educação, da lista de serviços no imposto sobre serviços de qualquer natureza*, e ainda, aponta o autor, como exemplos¹⁹, *o lançamento por homologação, a substituição tributária regressiva, o simples, a dedução simplificada no Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o lucro presumido das pessoas jurídicas, o tributo retido na fonte e a manifestação de vontade do contribuinte nas relações jurídicas*.

Para os limites deste estudo, nos concentraremos em alguns modelos destes instrumentos que mais se aproximam do **utilitarismo** como uma forma de alcançar os objetivos do que se quer apontar com este trabalho, especialmente em razão da advertência de Helena Costa conectando com a Teoria da Norma Tributária que: “[...] observando-se o direito positivo, verifica-se

mais simples, e nesse sentido, mais justo, fazendo por reduzir as patentes complexidades da legislação tributária.”

¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. 3 ed. Atual e ver. Belo Horizonte: 2018, p. 138-139.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pg. 159.

¹⁷ ROCHA, Eduardo Morais da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 120.

¹⁸ O autor faz interessante análise acerca da praticabilidade como uma ideia instrumental acrescida ora de confiança e de desconfiança e que a praticabilidade atua como substituição que absorve essas desconfianças. Assunto que será abordado mais adiante.

¹⁹ *Idem*, pg. 154.

localizarem-se esses instrumentos com mais frequência e de maneira mais significativa, nos critérios material, pessoal e quantitativo da hipótese de incidência tributária.”²⁰

Escolheu-se um instrumento de viabilização que está dentro das chamadas abstrações generalizantes, qual seja, as **presunções**, pois são muito utilizadas conjuntamente com outros instrumentos de execução da praticabilidade. Outros instrumentos escolhidos para ilustrar a aproximação a analisar são o chamado **regime de tributação do Simples Nacional** e as **plantas fiscais genéricas de imóveis**, por acentuarem as generalizações e abstrações e servirem de exemplo de uma aproximação com o utilitarismo.

Nosso primeiro instrumento de viabilização a simplificar e tornar mais fácil a arrecadação dos tributos, e que será objeto de análise são as **presunções tributárias**²¹. Esta ferramenta da praticabilidade tributária, também pode ser desvendada como algo para ser ter na mente, para concluir-se antecipadamente algo que não se tem certeza a partir de fato conhecido e provado. Parece uma lógica difícil de se chegar, porém as coisas são mais intuitivas. Parte-se de algo conhecido para chegar-se a algo provável. Assim, a verossimilhança deste algo provável é absolutamente relevante na aplicação das presunções. As presunções²² contém em si “[...] a própria operação intelectual que estabelece

²⁰ COSTA. Regina Helena. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pg. 158.

²¹ A doutrina do direito tributário, por sua vez, já se debruçava sobre o assunto com Rubens Gomes de Souza, desde 1970, que afirma que: “[...]” as presunções resultam do raciocínio ou são estabelecidas por lei que substitui a sua própria razão à razão humana. Daí, classificarem-se em presunções hominis ou humanas, e presunções legais”. Também com Geraldo Ataliba em 1978, ensinava que: “[...] a presunção é um meio especial de prova, consistente em um raciocínio que, do exame de um fato conhecido, conclui pela existência de um fato ignorado”. Ainda tem-se Gilberto Ulhôa Canto, em 1984, aduzia que: “[...] as presunções e as ficções fazem parte do processo gnosiológico figurativo. Por ambas chega-se a uma realidade legal que não coincide com a realidade fenomenológica conhecida através dos meios de percepção direta”. Alfredo Augusto Becker, com muito acerto, contribui com suas lições acerca do conceito de presunções: “[...] quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe-se a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural da existência entre estes dois fatos.”

²² José Eduardo Soares de Melo afirma que presunção é o “[...] resultado do processo lógico, mediante o qual, do fato desconhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável”. Outra forma de se entender a presunção é o que ensina Paulo Bonilha afirmando categoricamente que esta é “[...] o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando”. Também Aires Barreto afirma que “O ato ou processo presuntivo, intelectual que é, ocorre e se esgota no plano no raciocínio.” Revelando, assim, a atividade intelectual humana neste processo e, concluindo que a função da presunção se dá quando esta circunstância “[...] Presta-se a induzir convicção quanto a

relação de causalidade entre o fato indiciário e o fato probando”²³. Portanto, as **presunções** podem ser conceituadas como aquelas situações em que, para se poder realizar um raciocínio jurídico de uma norma incompleta ou de difícil subsunção, devem ser tomadas determinadas condições fáticas derivadas de uma realidade legal (**algo conhecido e pré-existente**) e que são não coincidentes com a realidade fenomenológica (**algo provável, mas incerto**), sendo que, após um processo de raciocínio jurídico, a realidade verossímil é presumida pelo ente tributante. Alerta-se que ao utilizar a presunção o Estado está a preencher o evento tributário e com isso completa o fato jurídico tributário e faz nascer a relação jurídica e conseqüentemente as obrigações tributárias. Ou seja, presumir é desprezar a realidade fática para obter o recurso tributário. Aproximação com o utilitarismo? Analisar-se-á em momento oportuno.

O regime tributário do **Simples Nacional**²⁴ é outro instrumento de viabilização da legislação tributária. As empresas podem aderir a esse sistema de simplificação da arrecadação de acordo com a Lei Complementar 123/2006 no seu art. 3.^o²⁵. Configuradas as empresas tem-se que haverá um modo

existência de fato (por definição, desconhecido), dado o reconhecimento da ocorrência de outro, do qual geralmente depende.”, e esta convicção, “Firma, assim, a aceitação da veracidade ou verossimilhança do chamado “fato suposto” (presumido)”. Maria Rita Ferragut traz uma importante contribuição para o alcance da presunção e ensina que esta é uma norma jurídica “deonticamente incompleta”, uma norma *lato sensu*, de natureza probatória e que, na sua aplicabilidade, explica que “[...] a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante) implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado)”. Em uma forma simples de se descrever a presunção, Roque Antonio Carrazza, ensina que “[...] presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de um outro conhecido”. Na mesma esteira de simplificação, tem-se Paulo de Barros Carvalho ponderando que a presunção é um “[...] processos lógicos em que de um fato conhecido infere-se fato desconhecido e, portanto, incerto”.

²³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova do direito tributário. São Paulo. Noeses, 2005. p. 133.

²⁴ “São mais de 17 milhões de pequenos negócios (7 milhões de micro e pequenas empresas e 10,9 milhões de MEI), que, juntos, representam 99% de todas as empresas do país e são responsáveis por cerca de 30% do PIB”. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/brasil-abre-14-milhao-de-novas-micro-e-pequenas-empresas-em-2020/>

²⁵ Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, afora, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, afora, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

simplificado de recolhimento de vários tributos reunindo várias hipóteses tributárias em um único modo de cobrança: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). O benefício de se aderir a esta sistemática reside no fato de que todos esses tributos referidos anteriormente terão uma mesma alíquota, variando de acordo com sua base de cálculo (receita bruta) e implicando necessariamente numa economia de tributos para as empresas que a este sistema sujeitas.

Poder-se-ia dizer que o sistema simples de cobrança de tributos reunidos de uma só vez para aquelas empresas que se amoldam nos conceitos da lei, torna mais simples e viável a execução das leis. Para exemplificar, pode-se trazer a ideia da configuração das empresas em microempresas e empresas de pequeno porte, utilizando-se como critério, sua receita bruta. Assim, empresas cuja receita bruta (**algo conhecido e pré-existente**) seja superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e não ultrapassem a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) por ano, presumem-se empresas de pequeno porte (**algo provável, mas incerto**).

Conclui-se, assim, que a realidade legal (receita bruta anual) redundará em uma realidade verossímil (empresa de pequeno porte) mesmo que esta empresa, no plano da realidade fática, não tenha efetivamente estes contornos fenomenológicos, ainda que a empresa em sua estrutura real do seu estabelecimento, seja de outra categoria.

Portanto, na massificação da arrecadação é que os recursos aumentam, pois é preferível receber algo a não receber nada, ainda que implique, sob o aspecto da coletividade na prática individual da arrecadação dos contribuintes, das padronizações e presunções, uma redução de tributos, mas que, em razão de um número maior de contribuintes, tenha-se aumento na arrecadação. Para os fins deste estudo: aproximação com o utilitarismo, pois a felicidade comunitária é a soma das felicidades individuais?

As **plantas fiscais genéricas dos imóveis** configuram outra modalidade de instrumento de viabilização e exequibilidade das normas tributárias.

Especificamente para a arrecadação do IPTU²⁶, as dificuldades dos municípios brasileiros (5570 segundo o IBGE²⁷) em identificar o valor individual de cada imóvel urbano de seu território, justificaria a utilização destas presunções. Não há dúvidas de que se trata de instrumento da praticabilidade tributária como bem adverte Helena Costa que “Tais instrumentos revelam-se, claramente, mecanismos de praticabilidade, pois visam a tornar exequível a aplicação da lei tributária, que restaria inviabilizada caso não fossem adotados os referidos padrões.”²⁸

Também, na mesma esteira, Eduardo Morais da Rocha aponta que:

“[...] o fato de serem os cadastros fiscais imobiliários desatualizados, ou mesmos inexistentes, e não disporem os municípios de fiscais em número suficiente para fazer a apuração do valor venal de cada imóvel isoladamente, demonstra a extrema complexidade de se dar um trato individual à situação de cada contribuinte, ficando autorizada a esses entes a criação de plantas fiscais genéricas de imóveis, que atuam como verdadeiras presunções.”²⁹

O IPTU é um tributo de competência municipal e tem no antecedente de sua norma tributária, como critério material de sua incidência a circunstância de alguém **ser proprietário de bem imóvel urbano**; como critério espacial o **município onde localizado**; como critério temporal **o ano exercício**. No conseqüente, tem-se o critério pessoal, **o sujeito ativo o município onde localiza-se e o sujeito passivo, o proprietário, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título do imóvel urbano**; no critério quantitativo, na base de cálculo, **o valor venal³⁰ do imóvel urbano** e a sua alíquota progressiva de acordo com o a base de cálculo.

²⁶ CR/88: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; [...]

²⁷ <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>.

²⁸ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pg. 259.

²⁹ ROCHA, Eduardo Morais da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 138.

³⁰ Segundo Florence Haret: “Hoje a elaboração da Planta Fiscal do IPTU é regulada pela NBR – 14653-2 (Avaliação de Imóveis Urbanos da ABNT – Associação Brasileira de Normas técnicas) e pela Norma Básica para Perícias de Engenharia e Avaliação de Imóveis Urbanos do Instituto Brasileiro de Avaliações e Perícias de Engenharia (IBAPE). Os valores venais apurados são aproximados ao preço real, pois a avaliação em massa, além de ser extremamente complexa em face da pluralidade dos critérios adotados, nunca dará o real preço de venda do imóvel. É, pois, conceito do campo do possível, por isso mesmo é presunção e não ficção, porém não é real. [...]”. HARET, Florence Cronemberger. Presunções no direito tributário: teoria e prática. São Paulo, Noeses, 2012, pg. 697.

Com pode perceber-se é na **base de cálculo** que atua o instrumento de viabilização, com o uso das plantas fiscais genéricas dos imóveis, método de generalização e abstração próprio da praticabilidade tributária e que segue a lógica das presunções. Ou seja, a partir de dados conhecidos (localização, metragem quadrada etc.) chega-se ao valor venal³¹ (presumido) do imóvel em questão, sendo desimportantes as reais diferenças entre o valor de mercado do imóvel e o valor que foi a ele atribuído pela presunção. Como explica Humberto Ávila, que “[...] na tributação imobiliária, em que o preço de mercado do imóvel segue uma planta de valores que, em razão de sua generalidade, não leva em consideração as diferenças entre os imóveis. [...]”³². Desse modo, em se tratando de presunção, a mentalidade utilitarista se manifesta, pois tem-se uma generalização em detrimento de uma individualização, como veremos em momento oportuno.

3. A aproximação da praticabilidade tributária com a mentalidade utilitarista.

Sempre existirão dilemas morais e éticos a ser dirimidos pelas pessoas no momento de tomada de decisão relevante. Os dilemas morais e éticos envolvem, num primeiro momento, como esclarece Sandel³³, duas abordagens da Justiça: uma depende tão só das suas consequências e deve considerar os melhores resultados obtidos e, outra abordagem, aduz que as consequências não são tudo e que se deve observar deveres e direitos independentes das consequências sociais dos nossos atos.

A questão então é determinar qual o caminho a ser trilhado para a solução do dilema apresentado utilizando-se o **utilitarismo** para tanto de acordo com a proposta deste trabalho. Assim, as ideias trazidas por Jeremy Bentham, acerca do utilitarismo e o princípio da máxima felicidade serão brevemente apresentados, bem como o pensamento de John Stuart Mill, como um

³¹ CTN. Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

³² ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pg. 78.

³³ SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012. pg. 47.

contraponto atenuante às ideias utilitaristas de Bentham. Importante destaque se faz com relação ao objeto deste estudo. O que se quer verificar é a mentalidade utilitarista presente na praticabilidade tributária com os instrumentos de viabilidade das normas tributárias, pois como já alertado por Sandel, duas são abordagens da Justiça. Ver-se-á a primeira delas e sua aproximação com a praticabilidade.

A ideia central de Jeremy Bentham sobre a teoria utilitarista consiste em assegurar a máxima felicidade sobressaindo-se o prazer em detrimento da dor. Para ele, então, deve-se tomar a atitude que maximize a **utilidade** que ele define como algo que realize felicidade e evite a dor. Sendo, esta **utilidade** para Bentham, a “[...] propriedade em virtude da qual o objeto tende a produzir ou proporcionar benefício, vantagem, prazer, bem ou felicidade. [...]”³⁴. A lógica de Bentham é que as pessoas são movidas pela dor ou prazer e assim, maximizando o prazer as pessoas serão mais felizes³⁵. E ao que importa aos limites deste trabalho, Bentham afirma ainda, com relação à felicidade comunitária, que: “[...] uma medida de governo [...] está em conformidade com o princípio de utilidade [...] quando, analogamente, a tendência que tem a aumentar a felicidade da comunidade for maior do que qualquer tendência que tenha a diminuí-la.”³⁶.

Bentham propõe alguns métodos de aferição de prazer segundo quatro circunstâncias: intensidade; duração; certeza ou incerteza e; sua longinquidade. E atribui ao legislador que crie mecanismos de promoção desta máxima felicidade como política pública. Vale dizer, é a superação da quantidade em detrimento da qualidade, pois não importam as condições deste prazer, cada um é considerado igual. Trata-se de uma teoria que parte da vontade da maioria em detrimento dos direitos individuais, na expressão de Bentham: “Soma todos os valores de todos os *prazeres* de um lado e todos os valores de todas as *dores*

³⁴ PENSADORES. Stuart Mill e Bentham. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984, pg.4.

³⁵ SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, pg. 48.

³⁶ *Idem*. PENSADORES. Stuart Mill e Bentham. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984 pg. 4.

de outro” e, diz o autor que “[...] se for favorável ao prazer indicará a tendência boa do ato em seu conjunto [...]”³⁷. Daí a ideia da “soma das satisfações”³⁸.

Parece tentador ceder aos encantos do utilitarismo considerando que o prazer é, ao menos para a maioria das pessoas, melhor do que a dor e, ainda, a ideia matemática da obtenção da felicidade: soma de todas as satisfações. No entanto, como método de resolução de dilemas, o utilitarismo causa outros dilemas que surgem na tomada de decisão. Como já dito alhures, são duas abordagens da Justiça: uma utilitarista e seu consequencialismo e, outra abordagem, que as consequências não são tudo, pois devem-se observar direitos individuais independentes das consequências sociais dos nossos atos e, ainda, não se pode equalizar valores distintos em escala como iguais³⁹.

É preciso cotejar a filosofia utilitarista de Bentham com as ideias de John Stuart Mill, revisor da doutrina de Bentham, que faz uma tentativa de conciliação da filosofia utilitarista com as fundadas críticas a esse método. Mill contextualiza que os prazeres devem ser medidos por sua qualidade e não pela sua quantidade, pois identifica existirem “prazeres” mais ou menos “elevados”. Inclusive há uma frase memorável de Mill quando afirma que: “É melhor ser um ser humano insatisfeito do que um porco satisfeito; é melhor ser Sócrates insatisfeito do que um tolo satisfeito.”⁴⁰. O autor explica que os prazeres devem ser qualitativos para determinar qual o melhor caminho a ser escolhido. Sandel, ao analisar as teorias de Mill, relatando a experiência “Shakespeare *versus* Os Simpsons”, conclui que: “[...] Mill salva o utilitarismo da acusação de que ele reduz tudo a um cálculo primitivo de prazer e dor, mas o consegue apenas invocando um ideal moral da dignidade e da personalidade humana independente da própria utilidade.”⁴¹.

A aproximação da filosofia utilitarista ou, como está a se desvendar neste trabalho, de uma mentalidade utilitarista, no uso da praticabilidade está bem

³⁷ PENSADORES. Stuart Mill e Bentham. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984, pg. 17.

³⁸ SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, pg. 51.

³⁹ SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

⁴⁰ MILL, John Stuart. Utilitarismo. Porto: Porto Editora, 2005, pg. 51.

⁴¹ SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, pg. 71.

configurada na medida em que, com seus instrumentos de viabilização, há presente este espírito utilitarista. A praticabilidade tem uma aproximação da mentalidade utilitarista em seu viés consequencialista, pois o que importa é a arrecadação para a manutenção e atendimento das necessidades públicas como consequência de seus atos tributantes de generalização e abstração. Note-se, que a praticabilidade deriva de uma ideia de confiança ou desconfiança do Estado em seu contribuinte, pois a depender das informações que necessita para realizar o ato do lançamento, deposita maior ou menor confiança no contribuinte e, para reduzir ou eliminar, esta confiança ou desconfiança, aplica seus instrumentos de viabilização.

Com relação ao primeiro instrumento de viabilização das normas tributárias estudado neste trabalho, a **presunção** tem embutida em si uma clara mentalidade utilitarista. Note-se que o próprio art. 148 do CTN⁴², quando fala do lançamento por arbitramento, traz em si uma desconfiança quando prescreve que “[...] a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos”, deixando claro que podem não “merecer fé” as informações do contribuinte. Essa é uma mentalidade utilitarista, pois o Estado presumirá que as informações não são dignas de fé e ele próprio atribuirá valor à base de cálculo do tributo independente da “verdade” de suas informações.

O segundo instrumento analisado, qual seja, o regime tributário do **Simples Nacional** de Arrecadação Tributária, também tem uma aproximação com a mentalidade utilitária. É na configuração das empresas em microempresas e empresas de pequeno porte que a filosofia utilitarista se manifesta. Mesmo que uma empresa seja desenvolvida de modo virtual – sem grandes estruturas em seu estabelecimento – ou seja, mesmo que ela tenha apenas um empresário (EIRELI), mesmo que ela não tenha nenhuma estoque de mercadorias, mesmo que ela não tenha mais que um funcionário, mesmo que ela tenha uma

⁴² CTN Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

funcionalidade micro em razão de sua realidade fática, mas tenha receita-bruta superior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) ela estará de fora do regime tributário do sistema simples e não poderá utilizar de sua forma simplificada de arrecadação e redução da carga tributária.

Por sua vez, as **plantas genéricas fiscais dos imóveis**, revelam outra mentalidade utilitarista. O município, titular da competência para a criação do IPTU, tem a missão de atribuir um valor aos imóveis situados em seu território. Não é uma simples atribuição de valor ante todas as dificuldades que o ente municipal enfrentará na aferição do real valor dos imóveis. Pelas razões alhures apontadas, a aplicação de métodos avaliativos generalizantes descarta a efetiva individualização do imóvel considerado e, nesta métrica, não importam as diferenças existentes nesse patrimônio do contribuinte. O que importa é a arrecadação.

Como viu-se, esses instrumentos de viabilidade da praticabilidade tributária aproximam-se da filosofia utilitarista, pois representam uma lógica consequencialista na obtenção de receitas públicas para atender as necessidades públicas. Dito de outro modo, estes instrumentos visam a obtenção de renda de um maior número de contribuintes não importando suas diferentes circunstâncias individuais. Essa mentalidade utilitária se justifica pensando-se tão somente na arrecadação estatal, mesmo vilipendiando os princípios da igualdade e da capacidade tributária? Para responder essa indagação, antes de tudo, é preciso analisar, brevemente, o alcance destes princípios tributários.

Iniciamos com o **princípio da igualdade tributária**⁴³. De acordo com Humberto Ávila, sua aplicação reside no atendimento aos seus elementos estruturais: sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de

⁴³ Pode-se entender que, inicialmente com Hugo de Brito Machado, que ao nos debruçarmos sobre o tema “[...] nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo. O que a lei não pode fazer é tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais.”. Entretanto, há uma advertência feita por Celso Antônio Bandeira de Mello, na intenção de entender-se a igualdade, há que se buscar ampliar o seu debate quando afirma que: “[...] é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, assaz de vezes repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.” Com essa preocupação, Celso Antonio afirma que: “[...] Quem são os iguais e quem são os desiguais? E arrematada afirmando que: “[...] não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.”.

comparação e finalidade da diferenciação, vale dizer, a estrutura funcional da “[...] igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em uma medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma devida realidade”⁴⁴.

Assim, os instrumentos de viabilização devem se conectar com esses elementos da igualdade, ou seja, considerar os *sujeitos* que estão envolvidos nas medidas generalizantes; respeitar-se as *medidas de comparação* como critérios de redução da desigualdade criada pelos instrumentos; também firmar os *elementos indicativos da medida de comparação* sendo a relação de causa e efeito da medida de comparação; por fim a *finalidade da diferenciação* como um motivo determinante para a utilização da mentalidade utilitária.

Por sua vez, o **princípio da capacidade contributiva** do contribuinte deriva da igualdade, em razão da direta conexão que esses princípios têm⁴⁵. Neste sentido, Roque Carrazza⁴⁶ afirma que: “Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco.” É uma regra de proporcionalidade extraída da igualdade⁴⁷. Como pode-se perceber a **capacidade contributiva** deriva do **princípio da igualdade**, pois trata-se de uma regra de proporcionalidade entre

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.192.

⁴⁵ Nesta esteira, Roque Antonio Carrazza explica que: “[...] o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos.” E, reforçando esta constatação Regina Helena Costa diz que “[...] a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.” Pode-se colher com Paulo de Barros de Carvalho que este princípio é ordem emanada ao legislador quando aduz que quando for identificar nos: “[...] eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa [...]” e, portanto, deve o legislador estabelecer “[...] proporcionadamente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram.”

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 96-97.

⁴⁷ Ensina, também que “[...] Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza.” Elisabeth Carrazza, contribui demonstrando que a capacidade contributiva “[...] se refere às manifestações objetivas de riqueza do contribuinte, que se revela no patrimônio como um todo considerado e, não apenas, por meio do exame da conta bancária”. Ou seja, a análise do seu alcance está na materialização da riqueza do contribuinte revelada por suas “manifestações” desta riqueza. Construindo uma racionalidade deste princípio Regina Helena Costa demonstra que se traduz na “[...] aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.”. E, ainda, explica que esta aptidão pode ser absoluta quando revela um sujeito passivo em potencial, ou relativa quando este contribui na medida das suas possibilidades econômicas, arrematando que, “[...] presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.”.

aquilo que o contribuinte manifesta de riqueza e sua potencial aptidão de contribuir para o custeio das necessidades públicas, justamente porque devem ser consideradas estas manifestações de riquezas na suportabilidade da carga tributária de modo equilibrado e proporcional. Essa capacidade contributiva fica prejudicada ante os instrumentos de viabilização da praticabilidade, pois os vetores que revelam riquezas ficam relegados a segundo plano quando a lógica é aumentar a arrecadação.

4. Considerações finais

A praticabilidade tributária, como técnica de aumento do sentido e incidência das normas tributárias também caminha por essa via perceptiva, exatamente na utilização de instrumentos de viabilização das normas. O que é absolutamente normal e esperado dentro de um ordenamento jurídico coeso e justo. E, com essa premissa, a aproximação da filosofia utilitarista, no seu viés consequencialista, ficou bem demarcada na análise dos instrumentos que viabilizam a aplicabilidade tributária.

O grande dilema que surge nesta aproximação é a real possibilidade de se ignorar a principiologia tributária especificamente com relação aos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, pois, como viu-se, as presunções, do regime do simples nacional e das plantas genéricas fiscais dos imóveis, conduzem às abstrações generalizantes que acabam por descuidar de efetivamente respeitar direitos fundamentais tributários.

De um lado tem-se que a praticabilidade tributária deriva de uma desconfiança do Estado em seu contribuinte e por isso, ele preenche os eventos com suas técnicas generalizantes e presuntivas. De outro lado, tem-se o contribuinte que tem como garantia, no momento deste preenchimento, que sejam respeitados seus direitos fundamentais tributários. Eis o dilema.

As informações que são necessárias para que o Estado “confie” em seu cidadão são, de algum modo, escassas e, por vezes, não são identificáveis de modo pleno pelo ente tributante. Por isso a mentalidade utilitarista presente nesta relação jurídica tributária que ainda se revela como uma forma de se diminuir o risco de redução da arrecadação diante deste quadro. De outro lado, o

contribuinte deve compreender que há um espaço de razoabilidade para a utilização destas ferramentas que justificam a prática destes atos.

O que é necessário é ter-se em mente que há uma tendência futura de redução desta mentalidade utilitarista que proporcionará mais confiança nas informações e que merecerão fé do Estado. É a tecnologia que capta nossas relações cotidianas e que acaba por registrar, em mundo virtual, nossas atividades econômicas e sociais em um banco de dados (*big data*⁴⁸) e que poderá ser uma ferramenta de redução desta distância fática dos eventos tributários.

5. Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

ATALIBA, Geraldo. *Lançamento – procedimento regrado. Estudos e parecer de direito tributário*. São Paulo. RT, 1978. v. 2, p. 339.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito de Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, São Paulo.

BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2 ed. São Paulo, Max Limonad, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – Igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

⁴⁸ Big Data, pode-se apontar como sendo “[...] a capacidade de processamento de grandes volumes de dados, calculando em tempo real as programações de máquinas e ajustes nos processos de forma integrada na cadeia produtiva.” MORAIS, Izzabelly Soares. GONÇALVES, Priscila de Fátima. LEDUR, Cleverson Lopes. JUNIOR, Ramiro Sebastião Córdova. SARAIVA, Maurício de Oliveira. FRIGERI, Sandra Rovena. *Introdução a Big Data e Internet das Coisas (IoT)*. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Cristiano Rosa. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Editora Saraiva. Edição do Kindle.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 4.^aEd. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3 ed., São Paulo: Noeses, 2009,

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo; Malheiros, 2007.

_____. *O princípio da capacidade contributiva*. 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 3 ed. Atual e ver. Belo Horizonte: 2018.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2001.

FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A. *Regra matriz de incidência tributária. Segurança jurídica e a base de cálculo do iptu*. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 22, p. 273-293, 2017.

GUIESELER JUNIOR, Luiz Carlos. *Direito Falencial*. Curitiba: Intersaberes, 2021.

HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no direito tributário: teoria e prática*. São Paulo, Noeses, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009.

MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Porto: Porto Editora, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

MORAIS, Izzabelly Soares. GONÇALVES, Priscila de Fátima. LEDUR, Cleverson Lopes. JUNIOR, Ramiro Sebastião Córdova. SARAIVA, Maurício de Oliveira. FRIGERI, Sandra Rovená. *Introdução a Big Data e Internet das Coisas (IoT)*. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

PENSADORES. *Stuart Mill e Bentham*. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

ROCHA, Eduardo Morais da. *Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária*. São Paulo: Noeses, 2016.

ROSSO, Paulo Sergio. *Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro*. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 5, p. 1, 2009.

SANDEL, Michael. *Justiça. O que é fazer a coisa certa*. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, n 11, p. 23, 1970.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova do direito tributário*. São Paulo. Noeses, 2005.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Presunções no direito tributário*. Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha tributária, nº 9, p.5, 1984.

VIEIRA, José Roberto. *O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!* In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coord.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.