

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JONATHAN BARROS VITA

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Cláudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Cláudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato, Antônio Carlos Diniz Murta – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-316-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXXII Congresso Nacional do CONPEDI foi realizado entre os dias 26 e 28 de novembro de 2025 na cidade de São Paulo-SP e teve como temática central “Os caminhos da internacionalização e o futuro do Direito”, sendo realizado em parceria com a Universidade Presbiteriana Mackenzie.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito Tributário e Financeiro I, o qual ocorreu no dia 28 de novembro de 2025 das 14h00 às 17h30 e foi coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato e Antônio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 22 artigos submetidos ao GT, cujos temas são citados abaixo:

Bloco 01 – Reforma tributária e processo

1. Reforma tributária e inovação no agronegócio brasileiro: ameaças regulatórias à sustentabilidade tecnológica na era pós-ec no 132/2023
2. Novo papel do supremo tribunal federal e do superior tribunal de justiça nos conflitos federativos pós-reforma tributária

3. A uniformização de jurisprudência no contencioso administrativo do IBS e da CBS: conflitos de competência e o comitê de harmonização no PLP 108/2024
4. Parâmetros para o contencioso administrativo e judicial do IBS e da CBS: federalismo brasileiro e a necessidade de uniformização jurisdicional
5. O papel da arbitragem na eficiência fiscal: comitê gestor do IBS e código de defesa do contribuinte

Bloco 02 – Direito processual tributário

6. Transação tributária: novas oportunidades para a regularização fiscal com menor custo e maior estratégia no direito brasileiro
7. ODR (online dispute resolution) na administração pública e a desjudicialização dos conflitos tributários
8. A consolidação da consensualidade no direito tributário: análise da transação à luz da segurança jurídica e da eficiência
9. A quarentena fiscal na transação tributária: entre a discricionariedade do fisco e a controvérsia sobre sua (in)constitucionalidade

Bloco 03 – Direito Financeiro

10. Efetividade das condenações emitidas pelo tribunal de contas da união nas esferas administrativa e judicial
11. Receitas públicas e privadas do gás natural: notas sobre a participação de terceiros
12. Crise do estado fiscal e os impactos orçamentários da renúncia de receita com despesas médicas no imposto de renda da pessoa física

Bloco 04 – Imunidades

13. Entre a constituição e os algoritmos: a imunidade tributária diante da economia digital brasileira

14. Artigo análise da abrangência da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso vi, “b”, da Constituição Federal de 1988

Bloco 05 – Tributação e meio ambiente

15. Tributação e sustentabilidade: o mercado de carbono brasileiro pós-lei nº 15.042/2024

16. O princípio da proteção ao meio ambiente como implementação da tributação verde: da vinculação do conjunto de V2G “Vehicle-To-Grid”, V2L “Vehicle-To-Load” e V2H “Vehicle-To-Home” ao sistema tributário ambiental.

Bloco 06 – Tributação Internacional

17. Entre o transconstitucionalismo e o imperialismo fiscal: uma análise crítica do redesenho da tributação internacional pelo projeto BEPS

18. A concorrência fiscal internacional como resultado abusividade dos planejamentos tributários internacionais das empresas transnacionais no mundo globalizado

Bloco 07 – Tributação e novas tecnologias

19. Criptoativos e tributação: análise comparada entre brasil, OCDE e União Européia

20. Subordinação algorítmica e regulação previdenciária: uma análise jurídico-tributária

Bloco 08 – Outros temas relevantes em matéria tributária

21. Conflito de autoridade jurisdicional: a usurpação da competência do órgão pleno do STJ na (re)definição da súmula 375 pelo resp 1.141.990/pr e seus impactos na boa-fé do terceiro adquirente

22. O arbitramento da base de cálculo do ISS: limites do artigo 148 do CTN e controvérsias jurisprudenciais

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se

imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato – FURG - Universidade Federal do Rio Grande

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS: LIMITES DO ARTIGO 148 DO CTN E CONTROVÉRSIAS JURISPRUDENCIAIS

THE ARBITRARY ASSESSMENT OF THE ISS TAX BASE: LIMITS OF ARTICLE 148 OF THE NATIONAL TAX CODE AND JURISPRUDENCE CONTROVERSIES

Nicole Maia Pamplona Côrte Real ¹

Tacio Lacerda Gama ²

Resumo

O arbitramento da base de cálculo do ISS, previsto no art. 148 do CTN, constitui técnica excepcional de apuração, cabível apenas diante de omissão, inexatidão ou falsidade de dados, mediante processo regular e assegurado o contraditório. A prática municipal, contudo, tem revelado distorções relevantes, como a adoção de pautas fiscais, valores de referência genéricos e presunções de subfaturamento, que desvirtuam a natureza subsidiária do instituto e afrontam os princípios da legalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva. Tais abusos, além de comprometerem a segurança jurídica, elevam os custos de conformidade e estimulam a litigiosidade, sem incremento efetivo de arrecadação. Sob essa ótica, o estudo examina os fundamentos normativos do arbitramento, seus limites constitucionais e o controle judicial de sua aplicação, com destaque para a jurisprudência administrativa e judicial, que têm rechaçado o uso indiscriminado de pautas fiscais e valores presumidos. Conclui-se que a observância estrita do art. 148 do CTN e de critérios objetivos é indispensável para que o arbitramento se mantenha como técnica legítima de apuração e não se converta em mecanismo de majoração indireta da carga tributária.

Palavras-chave: Arbitramento, Iss, Lançamento tributário, Código tributário nacional, Legalidade tributária

Abstract/Resumen/Résumé

The arbitrary assessment of the ISS tax base, as provided in Article 148 of the Brazilian National Tax Code (CTN), constitutes an exceptional assessment technique, applicable only in cases of omission, inaccuracy, or falsification of data, and always subject to due process and the right to adversarial proceedings. Municipal practice, however, has revealed

¹ Mestranda em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas.

² Professor Livre Docente de Direito Tributário e de Teoria do Direito da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), nos cursos de Graduação, Mestrado e Doutorado, desde 2009 e Professor de Direito Tributário no curso de especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), desde 1999. Líder do Grupo de Pesquisa Controle de Validade da Tributação (CNPq-PUC/SP). Presidente do Instituto de Aplicação do Tributo (IAT). Representante da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Instituto Latinoamericano de Direito Tributário (ILADT). Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT) e do Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos da Infraestrutura (IBEJI). Conselheiro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e do Instituto Geraldo Ataliba (IGA-IDEPE). Membro fundador do Instituto de Direito Tributário da Bahia (ITB). Membro permanente da Fundação Escola Superior de Direito Tributário (FESDT). Sócio fundador do Lacerda Gama Advogados Associados.

significant distortions, such as the adoption of fiscal reference tables, generic benchmark values, and presumptions of under-invoicing, which distort the subsidiary nature of the mechanism and violate the principles of legality, reasonableness, and ability to pay. Such abuses, in addition to undermining legal certainty, increase compliance costs and foster litigation without generating effective revenue. From this perspective, the study examines the legal foundations of the arbitrary assessment, its constitutional limits, and the judicial control over its application, highlighting administrative and judicial precedents that have rejected the indiscriminate use of fiscal reference values and presumptive bases. It concludes that strict observance of Article 148 of the CTN and the adoption of objective criteria are essential for the arbitrary assessment to remain a legitimate technique rather than becoming a mechanism of indirect tax burden increase.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Iss, Tax assessment procedure, National tax code, Tax legality, Arbitrary assessment

1. Introdução

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) constitui uma das principais fontes de receita dos municípios brasileiros e incide sobre a prestação de serviços elencados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Apesar de se tratar de imposto de competência municipal, sua disciplina deve observar os limites estabelecidos pelas normas gerais em matéria tributária previstas no Código Tributário Nacional (CTN), em especial no que se refere à determinação da base de cálculo.

O artigo 7º da LC nº 116/2003 estabelece que a base de cálculo do ISS corresponde ao preço do serviço prestado. Todavia, em situações de omissão ou inconsistência das informações fornecidas pelo contribuinte, a administração tributária pode lançar mão do arbitramento, nos termos do artigo 148 do CTN. Esse dispositivo autoriza a autoridade fiscal a estimar a base tributável quando os dados apresentados são considerados insuficientes, inexatos ou duvidosos.

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: quais são os limites legais e constitucionais do arbitramento da base de cálculo do ISS?

Embora se reconheça a necessidade do instituto para preservar a arrecadação, a prática municipal tem revelado situações de uso abusivo, seja pela adoção de valores de referência genéricos, seja pela aplicação do arbitramento sem a observância das garantias do contraditório e da ampla defesa. Tais excessos geram insegurança jurídica e incentivam a litigiosidade entre contribuintes e Fisco.

O objetivo geral deste artigo é analisar os pressupostos do arbitramento da base de cálculo do ISS, à luz do artigo 148 do CTN, identificando seus limites normativos e constitucionais. Como objetivos específicos, busca-se: (i) examinar a doutrina sobre a natureza jurídica do arbitramento; (ii) discutir sua compatibilidade com os princípios da legalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva; e (iii) avaliar controvérsias jurisprudenciais recentes acerca da utilização dessa técnica pelo Fisco municipal.

A relevância científica do estudo reside na necessidade de sistematizar e criticar o uso do arbitramento no âmbito do ISS, considerando que o tema, embora recorrente na prática fiscal, ainda carece de uniformidade doutrinária e jurisprudencial.

Do ponto de vista social, a discussão mostra-se igualmente importante, pois os contribuintes frequentemente se veem compelidos a litigar para afastar lançamentos baseados em estimativas excessivas ou desvinculadas da realidade econômica.

2. O arbitramento no sistema tributário brasileiro

2.1. Fundamentos normativos e cabimento do art. 148 do CTN

Antes da edição do Código Tributário Nacional (CTN), o ordenamento brasileiro não contava com disciplina uniforme sobre o arbitramento, o que permitia práticas administrativas marcadas por ampla discricionariedade e ausência de contraditório. No plano comparado, há paralelo com o *best judgment assessment*¹ do direito anglo-saxão, em que a administração pode estimar a base tributável diante de inconsistências ou omissões do contribuinte.

A diferença essencial, porém, reside no grau de discricionariedade: enquanto nos sistemas britânico e norte-americano a estimativa administrativa prevalece até prova em contrário, o modelo brasileiro impôs, desde o CTN, limites jurídicos rígidos e condicionou o arbitramento à motivação, à proporcionalidade e ao contraditório.

O art. 148 estabelece que o arbitramento somente será cabível quando o sujeito passivo ou os responsáveis não apresentarem elementos indispensáveis à comprovação do fato gerador ou os dados apresentados forem omissos, inexatos ou não mereçam fé.

Nessa toada, é importante destacar que o art. 113, § 2º, do CTN estabelece que a obrigação acessória tem por objeto as prestações positivas ou negativas impostas ao contribuinte no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária.

O descumprimento desses deveres formais, como a omissão de informações ou a manutenção de escrituração inidônea, constitui justamente o pressuposto que pode autorizar a utilização do arbitramento.

A despeito de o art. 148 do CTN estar contido em seção relativa às “modalidades de lançamento”, seu teor não revela um novo tipo de lançamento. Trata-se, ao contrário, de regras relativas à elaboração do lançamento tributário nos casos em que, sendo o cálculo do tributo realizado a partir do valor ou do preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, os documentos e/ou declarações apresentadas pelo sujeito passivo não são suficientes para validar a base de cálculo indicada (Piscitelli, 2024, p. 460).

SACHA CALMON igualmente sustenta que o arbitramento não configura um tipo autônomo de lançamento, mas uma técnica excepcional no âmbito do lançamento de ofício. Em suas palavras, tal técnica pode ser empregada inclusive em tributos sujeitos a declaração ou homologação, sempre que o contribuinte não cumpre os deveres de manter escrituração regular ou presta informações inverossímeis (Calmon, 2022, p. 543).

¹ UNITED KINGDOM. Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). *Kingsley Douglas v. HMRC*. [2021] UKUT 0163 (TCC), London, 13 jul. 2021. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/60ed837ad3bf7f568cde90f1/Kingsley_Douglas_v_HMRC.pdf. Acesso em: 4 set. 2025.

Cumpra ressaltar, desde já, que o procedimento de arbitramento não constitui espécie de sanção ao contribuinte desidioso. A adoção de tal técnica procedimental não implicará por si a imposição de penalidades, as quais devem estar circunscritas ao comportamento do sujeito passivo quanto à observância, ou não, da legislação tributária pertinente (Harada; Melo, 2020, p. 419). Assim, diferentemente dos sistemas que conferem ao Fisco poderes estimativos amplos e quase absolutos, o modelo brasileiro procurou harmonizar eficiência arrecadatória e segurança jurídica, assegurando espaço para a defesa do contribuinte e para o controle judicial da legalidade do ato.

Especificamente no caso do ISS, AIRES BARRETO aduz que a estimativa não pode ser veículo de arbitrariedade, marcada pela superação manifesta da base de cálculo (preço do serviço). Tem sido comum, no entanto, a estipulação pelos Fiscos, de valores que superam em muito o preço praticado, deturpando, significativamente, a base de cálculo do ISS (Barreto, 2018, p. 691).

Importa esclarecer, ainda, a diferenciação entre regime de estimativa e arbitramento de receita. No primeiro caso, o Fisco apenas presume a ocorrência do fato gerador e fixa, de forma antecipada, a base de cálculo do ISSQN. Já no caso do arbitramento, presentes os requisitos legais, o Fisco municipal fixa o valor do preço dos serviços, apura a base de cálculo do ISSQN e faz o lançamento tributário que efetivamente constitui o crédito tributário (Patrocínio; Hidalgo, 2013, p. 106).

Nessa toada, o preço dos serviços somente poderá ser arbitrado quando o sujeito passivo não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do respectivo montante; quando houver suspeita de que os documentos fiscais não refletem o preço real dos serviços, ou quando o valor declarado for notoriamente inferior ao corrente na praça; quando o sujeito passivo não estiver inscrito na repartição fiscal competente; e quando o sujeito passivo utilizar equipamento autenticador e transmissor dos documentos eletrônicos que não atendam aos requisitos legais (Paulsen; Melo, 2025, p. 478).

Em resumo, para que o arbitramento seja adotado, o Fisco deve se valer de informações fornecidas pelos contribuintes e outros dados de mercado disponíveis, de forma a alcançar critérios razoáveis e que se aproximem da realidade, observando devidamente as nuances de cada legislação municipal.

Sendo assim, antes de emitir uma notificação definindo o valor arbitrado devidamente justificado, a administração tributária deve analisar os registros contábeis do contribuinte e comparar com dados de mercado e com os valores praticados em situações similares, instaurar procedimento fiscalizatório no intuito de comunicar ao contribuinte a intenção de realizar o

arbitramento e assegurar o direito ao contraditório e à ampla defesa, bem como utilizar métodos de comparação com bases de cálculo de outros contribuintes em situações equivalentes ou utilizar índices econômicos que refutem a declaração original.

Por óbvio, não é permitido aos Poderes Legislativo e Executivo municipais transpor os limites previstos no artigo 148 do CTN, vez que se trata de norma geral em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal.

2.2. Limites do arbitramento da base de cálculo do ISS

O lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa. Esse aspecto é reforçado pelo art. 3º do CTN, quando diz que o tributo é “cobrado mediante atividade administrativa”. O parágrafo único do art. 142 ainda esclarece que se trata de atividade “vinculada e obrigatória” (Schoueri, 2024, p. 693).

Os limites à utilização do arbitramento estão, em primeiro plano, no âmbito constitucional, que estabelece tanto o fundamento quanto o espaço legítimo de sua aplicação.

A atividade de fixação da base de cálculo por meio dessa técnica deve sempre respeitar os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da capacidade contributiva. A inobservância de tais parâmetros torna o lançamento viciado por nulidade qualificada, de gravidade superior ao simples descumprimento de normas infraconstitucionais.

Como é cediço, o princípio da legalidade exige que os tributos estejam definidos em lei. Logo, é notório que os municípios não podem, por regulamento ou prática administrativa, transpor os limites do art. 148 e criar novas situações de arbitramento não previstas em lei complementar, sob pena de violar a reserva legal em matéria tributária.

Sob essa ótica, todo ato administrativo que contrarie a Constituição ou a legislação infraconstitucional carece de validade e deve ser anulado. Compete à própria Administração reconhecer de ofício a nulidade ou fazê-lo mediante provocação do contribuinte. De igual modo, o Poder Judiciário possui competência para declarar a invalidade de atos viciados, assegurando a supremacia da ordem constitucional.

ALBERTO XAVIER formula relevantes observações acerca da reserva absoluta de lei, destacando equívocos da doutrina que a reduz à mera expressão do princípio da legalidade estrita. Segundo o autor, a reserva de lei formal corresponde à exigência de *lex scripta*, enquanto, no direito tributário, a reserva absoluta de lei demanda também uma *lex stricta*, capaz de contemplar todos os elementos normativos necessários à decisão do caso concreto (Xavier, 1977, p. 37).

ROQUE ANTONIO CARRAZZA defende a tipicidade fechada como decorrência da proteção da confiança e da segurança jurídica. Para o autor, o lançamento tributário é ato integralmente vinculado, sem espaço para discricionariedade ou subjetivismo. Ressalta, ainda, que a segurança jurídica impede a aplicação de interpretação extensiva ou analógica em matéria tributária, vedando qualquer forma de ampliação da base de cálculo, mesmo diante de lacunas legislativas (Carrazza, 2017, p. 492).

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

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

Nessa ordem de ideias, compete à Administração exercer a fiscalização, a apuração e o lançamento em conformidade com o princípio da verdade material. As faculdades conferidas à Administração, como a realização de inspeções, a verificação presencial de atividades, a supervisão minuciosa das obrigações acessórias e a consulta aos dados do contribuinte, representam mecanismos voltados à concretização da verdade material.

A atividade de fiscalização não é ilimitada: conforme consolidado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula 439, *“estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”*. Assim, o poder de investigar deve ser exercido de forma proporcional e restrito ao objeto da apuração.

Recursos como presunções, ficções jurídicas, pautas de valores, mecanismos de substituição e até mesmo o arbitramento, embora concebidos como ferramentas auxiliares, podem se tornar incompatíveis com a busca da verdade material. Quando empregados de forma excessiva ou sem a devida justificativa, tais expedientes correm o risco de desvirtuar o procedimento fiscalizatório, podendo inclusive comprometer a própria verdade formal.

O dever de investigar encontra amparo no art. 145, § 1º, da Constituição de 1988. A prática do lançamento, que abrange a fiscalização sempre que necessária, configura atribuição vinculada, cuja omissão gera responsabilidade funcional do agente, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.

O arbitramento, por sua vez, não pode recorrer a expedientes que desfigurem a base de cálculo estabelecida pela norma jurídica. Em outras palavras, a atividade de estimar valores

não autoriza a modificação do conteúdo normativo, sendo incorreto confundir a determinação da base de cálculo com a sua definição legal.

Conforme leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, a compreensão da estrutura do tributo exige a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo, uma vez que é desse binômio que se extrai a tipologia tributária. Tal dualidade possui assento constitucional e orientou o legislador na tarefa de delimitar rigidamente as competências tributárias, de modo a assegurar a preservação do pacto federativo e a autonomia dos entes municipais (Carvalho, 2015, p. 420).

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

Desse modo, é inadmissível que o arbitramento resulte, de forma indireta, na utilização de base de cálculo própria de espécie tributária diversa, sob pena de descaracterizar a exação e violar a repartição constitucional de competências.

Nessa toada, é notório que o princípio da capacidade contributiva guarda estreita relação com o tema. Embora o ISS seja um imposto proporcional e não diretamente sujeito à progressividade, a ideia de tributar segundo a riqueza auferida permeia a interpretação dos métodos de cálculo. Se o arbitramento projeta uma base muito acima do que o contribuinte de fato auferiu, haverá tributação divorciada da capacidade econômica real, o que fere não só a justiça tributária, mas também o referido princípio. Por isso, a base de cálculo arbitrada deve corresponder a um “signo presuntivo de riqueza” válido naquele contexto.

Em outras palavras, deve refletir uma receita ou valor que razoavelmente se poderia esperar do serviço, evitando distorções onde o contribuinte seja compelido a pagar ISS sobre uma base que não retrata sua verdadeira capacidade contributiva.

Por fim, ressalta-se que o princípio da razoabilidade é um dos principais limitadores da atividade de arbitramento da base de cálculo, uma vez que o arbitramento não pode resultar em valores fictícios ou irrazoáveis. Esse cuidado visa evitar que o arbitramento se converta em sanção política ou confisco indireto. Afinal, se o contribuinte incorreu em alguma falta (omissão de documentos, por exemplo), a punição cabível é a multa prevista em lei, não a majoração arbitrária da base de cálculo.

Resta claro, portanto, que punir via arbitramento desvia a função desse instituto, que não foi criado para aumentar a tributação para além do efetivamente devido, mas sim para

viabilizar a cobrança do tributo dentro de patamares verossímeis quando faltam dados confiáveis.

ALIOMAR BALEEIRO aduz que a exigência tributária decorrente de arbitramento precisa estar pautada pela razoabilidade. A autoridade fiscal deve louvar-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável. (Baleeiro, 2000, p. 818).

Assim, impõe-se como limite essencial que o arbitramento não se confunda com exercício arbitrário do poder. Esses parâmetros vinculam tanto o legislador quanto a Administração Tributária e devem igualmente orientar o controle jurisdicional da matéria, constituindo fundamentos que podem ser invocados pelo sujeito passivo em sua defesa.

Em conclusão, o arbitramento trata-se de instrumento legal a ser utilizado em situações específicas, documentos e informações prestadas pelo sujeito passivo carecedores de credibilidade, de forma a assegurar o direito do sujeito ativo ao crédito tributário (Lisboa; Abreu; Melo, 2020, p. 424-425).

A conjugação dos princípios da legalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva impõe que a base arbitrada seja sempre compatível com a realidade econômica do contribuinte, funcionando como aproximação verossímil do fato gerador e não como mecanismo de sanção ou majoração indireta da carga fiscal.

3. Custos de conformidade, litigiosidade e eficiência arrecadatória

A utilização abusiva do arbitramento não gera apenas consequências jurídicas. Os reflexos alcançam também a esfera econômica e institucional, afetando tanto a conduta dos contribuintes quanto a própria eficiência da Administração Tributária.

Um dos efeitos mais visíveis é o aumento dos custos de conformidade. A ausência de parâmetros claros sobre quando e como o arbitramento será utilizado impõe às empresas a necessidade de manter estruturas de compliance robustas e constantemente atualizadas. Multiplicam-se gastos com consultorias contábeis, pareceres jurídicos e equipes especializadas em acompanhar fiscalizações. Esse ambiente de incerteza faz com que os contribuintes destinem recursos significativos para se proteger de autuações, em vez de direcioná-los à atividade produtiva. O resultado é a elevação do já alto custo de observância tributária no Brasil, reconhecido internacionalmente como um dos mais onerosos do mundo.

A doutrina contemporânea de compliance tributário confirma esse diagnóstico. TATHIANE PISCITELLI observa que, em contextos de alta indeterminação normativa, os agentes

econômicos intensificam o monitoramento e a documentação para mitigar riscos, cenário típico da banalização do arbitramento (Piscitelli; Carvalho, 2018, p. 21).

O reflexo direto desse processo é a expansão da litigiosidade. Autuações fundadas em parâmetros frágeis geram disputas administrativas e judiciais que pouco contribuem para a segurança jurídica. O Fisco insiste em lançamentos inconsistentes, os contribuintes contestam, e o sistema de julgamento se vê sobrecarregado com processos de baixo mérito técnico.

Os dados empíricos demonstram esse quadro. O CNJ (Justiça em Números 2024)² registra que execuções fiscais representam 59% das execuções pendentes e apresentam taxa de congestionamento de 87,8%, com tempo médio de 7 anos e 9 meses para baixa. Pesquisas do Ipea sobre custo e tempo da execução fiscal reforçam a baixa efetividade da cobrança judicial massificada, que onera o sistema sem gerar retorno proporcional.³ A própria PGFN, ao analisar os painéis do CNJ, reconhece o descompasso entre autuação, litigiosidade e arrecadação efetiva.

4

Isso significa que grande parte dos créditos constituídos via arbitramento abusivo não se converte em receita estável, já que autuações frágeis tendem a ser anuladas nas instâncias de revisão. A técnica, que deveria ser excepcional e subsidiária, acaba utilizada como mecanismo que infla artificialmente estatísticas de lançamento, sem impacto positivo nas finanças públicas.

Os efeitos negativos, portanto, ultrapassam o campo jurídico. De um lado, impõem custos adicionais às empresas e desestimulam investimentos; de outro, corroem a confiança dos contribuintes nas instituições fiscais e perpetuam um modelo administrativo ineficiente.

Daí a necessidade de restringir o arbitramento aos contornos estritos do art. 148 do CTN. Quanto mais a Administração se afasta dos critérios de cabimento restrito, proporcionalidade, motivação explícita e contraditório, maiores são os custos de conformidade, a litigiosidade e a ineficiência arrecadatória. O desenho legal, quando respeitado, atua como verdadeiro antídoto econômico: reduz incertezas, barateia a conformidade e diminui o volume de disputas de baixo mérito.

² Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2024*. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2025/04/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 14 set. 2025.

³ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)*. Comunicado Ipea n. 127, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstreams/1b06bc07-d50d-433d-b21c-633c677e8785/download>. Acesso em: 14 set. 2025.

⁴ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Dados de execuções fiscais propostas pela Fazenda Nacional são disponibilizados em Painel do CNJ. 9 jul. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2025/dados-de-execucoes-fiscais-propostas-pela-fazenda-nacional-sao-disponibilizados-em-painel-do-cnj>. Acesso em: 14 set. 2025.

4. Críticas à aplicação imprópria do arbitramento da base de cálculo do ISS

Na prática, o uso do arbitramento pelos municípios tem gerado impactos significativos na arrecadação e em disputas fiscais.

De um lado, o arbitramento é visto pelo Fisco municipal como ferramenta para combater sonegações ou subfaturamento de serviços, como, por exemplo, quando o valor declarado pelo contribuinte é notoriamente inferior ao valor de mercado. Há casos em que, diante de indícios de preços subestimados em operações entre partes relacionadas, municípios instauram procedimento administrativo e lançam de ofício diferenças vultosas de ISS via arbitramento.

Justamente por isso, não raras vezes, o arbitramento da base de cálculo é rechaçado pelos contribuintes, que discordam dos critérios utilizados e até mesmo concluem que alguns fiscos municipais recorrem ao arbitramento de forma prematura, sem esgotar outros meios de apuração.

Nessa perspectiva, ainda que, em tese, as hipóteses de aplicação do arbitramento se apresentem como virtualmente ilimitadas, a observação de sua utilização prática evidencia certos padrões recorrentes que merecem destaque. Entre eles, sobressai a prática de se lançar o tributo com fundamento em pautas fiscais ou valores de referência fixados unilateralmente pela Administração tributária para a apuração da base de cálculo do ISS. Essa prática consiste em atribuir previamente, por ato normativo ou mesmo por simples portaria, valores presumidos a determinados serviços, que passam a ser adotados como parâmetro de tributação, independentemente da receita efetivamente auferida pelo contribuinte.

O problema central reside no fato de que a pauta fiscal não se confunde com o lançamento por estimativa previsto no art. 146, III, “b”, do CTN. Enquanto a estimativa exige lei específica que discipline as hipóteses em que o contribuinte será tributado com base em valores presumidos, a pauta fiscal nasce de ato unilateral da Administração, sem base em lei complementar e sem avaliação individualizada das condições de cada contribuinte. Trata-se, portanto, de um expediente que contorna indevidamente o procedimento regular de arbitramento previsto no art. 148 do CTN.

A doutrina brasileira é firme ao repudiar essa prática. SACHA CALMON e HUGO DE BRITO MACHADO entendem que a fixação prévia de um valor de referência contorna indevidamente o procedimento do art. 148 do CTN, pois constitui uma estimativa genérica sem avaliação individualizada, em afronta ao devido processo legal e à exigência de motivação do lançamento (Calmon, 2022, p. 545; Machado, 2009, p. 397).

Tal expediente, inclusive, encontra expressa vedação na jurisprudência. No julgamento do RE 72.400/RN⁵, de Relatoria do Min. Barros Monteiro, há um exemplo de controle judicial da praticabilidade. Note-se que a Constituição da época atribuía ao STF o cotejo de ato de governo local frente à lei federal.

No caso concreto, a Primeira Turma considerou necessária a existência de um processo administrativo, não podendo simplesmente se impor a pauta fiscal. O comerciante alegou que a mercadoria que comprava (fumo), a um custo de Cr\$ 2,00 o quilo, era revendida a Cr\$ 2,60, de forma que não poderia prevalecer o valor de Cr\$ 6,00 da pauta fiscal como se fora o valor da operação de venda, como previa portaria, sem o devido processo administrativo, como reza o art. 148 do CTN.

Em questão envolvendo a fixação da base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária, o STF decidiu⁶ que a base de cálculo a ser utilizada é a fixada em lei, e não a pauta fiscal, vez que o arbitramento somente é possível após regular processo administrativo.

Atualmente, o Superior Tribunal de Justiça consolidou referido entendimento através da Súmula 431. Os precedentes que lhe deram origem deixam claro que a adoção de pautas fiscais como parâmetro exclusivo para a determinação da base de cálculo não se harmoniza com o art. 148 do CTN, pois implica substituir a atividade de apuração individualizada por uma ficção genérica de receita.

Nessa toada, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema 1113, declarou inconstitucional a utilização do chamado “valor venal de referência” para o ITBI, justamente porque esse critério genérico não refletia a operação individual do contribuinte e substituí-a, de forma indevida, o procedimento regular de apuração.

Logo, para que os municípios desconsiderem o valor declarado pelo contribuinte como o valor de transação, é necessário provar que o particular tenha fraudado ou omitido as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos.

A *ratio decidendi* desse precedente aplica-se por analogia ao ISS: se não é lícito ao município fixar previamente o valor de imóveis para tributar o ITBI, com maior razão não se pode admitir a imposição de pautas fiscais para estimar receitas de serviços, cuja variabilidade é ainda maior.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 72.400/RN. Rel. Min. Barros Monteiro, 1ª Turma, julgado em 29 out. 1971, publicado em 26 nov. 1971. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 14 set. 2025.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.117.091/MT. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 13 dez. 2018, publicado em 18 dez. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 14 set. 2025.

Portanto, a utilização de pautas fiscais para a base de cálculo do ISS representa uma forma disfarçada de arbitramento, mas sem as garantias legais previstas no art. 148 do CTN. A distinção com o lançamento por estimativa é crucial: este depende de lei complementar e de critérios objetivos, enquanto a pauta fiscal é fruto de ato administrativo unilateral e genérico.

A competência tributária, como ensina TÁCIO LACERDA GAMA, é outorgada pela Constituição em termos rígidos, funcionando como verdadeira norma de estrutura. Ela define não apenas o ente competente, mas também os elementos essenciais do tributo, como hipótese de incidência e base de cálculo. O exercício dessa competência exige lei em sentido estrito e está sujeito a limites intransponíveis. Não há, portanto, espaço para que atos infralegais ou práticas administrativas redefinam aspectos nucleares da tributação (Gama, 2020).

Dessa premissa decorre a teoria da nulidade: quando o ente tributante ultrapassa os limites da competência, não se está diante de mera irregularidade ou vício sanável, mas de ato inexistente. Se a autoridade administrativa cria, por meio de arbitramento, uma base de cálculo diversa da prevista em lei, atua sem competência, produzindo lançamento absolutamente nulo. Aplicada ao art. 148 do CTN, a consequência é clara. O arbitramento só pode ocorrer nas hipóteses estritas de omissão, inexatidão ou falsidade dos elementos oferecidos pelo contribuinte.

A utilização de presunções que, na prática, se convertem em ficções jurídicas revela-se ilegítima. Embora guardem proximidade conceitual, presunções e ficções têm funções distintas: as primeiras buscam aproximar-se da realidade por meio de indícios; as segundas criam realidades inexistentes. No âmbito tributário, é comum que pautas fiscais sirvam como única prova de suposta fraude ou inconsistência nas informações do contribuinte. Nessas hipóteses, o arbitramento apoia-se em parâmetros abstratos e previamente fixados, em afronta aos princípios da legalidade e da razoabilidade.

Tomar a lei como suporte para ato contrário à sua finalidade não é aplicá-la, mas burlá-la. O ato administrativo praticado com desvio de finalidade configura desvio de poder, sendo nulo por contrariar o fim legal (Bandeira de Mello, 2018, p. 109). Esse vício implica ineficiência no uso dos recursos públicos - tanto pela Administração, que insiste em autuações fadadas à nulidade, quanto pelo Judiciário, que precisa apreciá-las - e onera indevidamente o contribuinte, compelido a custear defesa judicial ou recolher tributo arbitrado com base em critério inconstitucional.

Outro exemplo recorrente de desvio é o arbitramento fundado apenas em dados cadastrais, prática que não revela a ocorrência do fato gerador. O simples registro como prestador de serviços não autoriza a constituição do crédito tributário. Mesmo após o

encerramento das atividades, muitos municípios continuam promovendo lançamentos automáticos em exercícios subsequentes, replicando valores anteriores e surpreendendo contribuintes inativos.

A falta de comunicação do encerramento ou de organização contábil pode justificar penalidade específica, mas não autoriza o arbitramento da base de cálculo. Da mesma forma, a interrupção do recolhimento do ISS não comprova continuidade da atividade. Tais lançamentos, muitas vezes formalizados às vésperas do prazo decadencial, funcionam como expediente preventivo da Fazenda para evitar a perda do direito de lançar, sem base probatória adequada.

Mesmo a existência de indícios estatísticos ou séries históricas não permite presumir a continuidade da atividade econômica. O simples registro societário ou recolhimentos pretéritos não demonstram prestações futuras, servindo apenas como referência em processo regularmente instruído. O cadastro fiscal, embora necessário para controle, não comprova a efetiva realização de serviços e não pode sustentar arbitramento.

O arbitramento sem prévia instauração de processo administrativo viola o devido processo legal, conforme jurisprudência pacífica dos tribunais superiores. Ao impor ao contribuinte o ônus de provar fato negativo, a Administração inverte indevidamente o encargo probatório e compromete o contraditório.

Em termos concretos, o contribuinte é compelido a defender-se administrativamente ou em juízo, em cenário de insegurança e alto custo de conformidade. A ausência de responsabilização do ente público estimula a reiteração dessas condutas, que se perpetuam à margem da legalidade. Esse comportamento contraria o interesse público e distorce o sistema tributário, punindo quem cumpre obrigações formais e premiando a informalidade. Cria-se, assim, um efeito perverso de incentivo à irregularidade, em que o contribuinte regular se torna o principal vulnerável à arbitrariedade estatal.

5. Controvérsias jurisprudenciais

A aplicação prática do art. 148 do CTN e das normas municipais de ISS tem gerado intensa produção jurisprudencial, marcada por divergências interpretativas e pela busca de definir o alcance do arbitramento. Em muitos casos, os municípios utilizam essa técnica para majorar a base de cálculo, sob alegações de omissão, subfaturamento ou uso de pautas fiscais. Os tribunais, por sua vez, discutem reiteradamente os limites dessa atuação, ora reconhecendo a legitimidade do arbitramento diante de inconsistências na escrituração, ora anulando lançamentos que violam os requisitos de motivação, proporcionalidade e contraditório.

Nesse contexto, a análise jurisprudencial é fundamental para compreender como a doutrina tem sido aplicada e quais balizas concretas vêm sendo fixadas a fim de compatibilizar eficiência arrecadatória e garantias do contribuinte. A diversidade de decisões judiciais evidencia a importância de examinar casos paradigmáticos que ilustram os desafios práticos na aplicação do art. 148 do CTN.

Entre os precedentes mais relevantes, destaca-se o julgamento do Tema 1113 do Superior Tribunal de Justiça, que consolidou a vedação à utilização de pautas fiscais como base de cálculo para o lançamento tributário. Trata-se de entendimento que se conecta diretamente com os limites do art. 148 do CTN, pois reafirma que o arbitramento não pode ser convertido em mecanismo de presunção absoluta ou ficção legal. A discussão foi analisada em profundidade na seção dedicada às pautas fiscais, mas merece ser aqui lembrada como um dos marcos jurisprudenciais que orientam a aplicação do arbitramento, funcionando como limite objetivo à atuação municipal.

Outro caso emblemático é o episódio envolvendo a empresa Vale S.A., no qual o município de Mangaratiba (RJ) arbitrou a base do ISS sobre serviços portuários cobrados a preço muito abaixo do usual de mercado, resultando em autuação de mais de R\$ 900 milhões – situação que chegou aos tribunais superiores por meio do julgamento do REsp nº 2.098.242⁷, em razão do debate sobre a licitude desse arbitramento por suspeita de subfaturamento.

Com base no art. 148 do CTN, o município de Mangaratiba arbitrou a base de cálculo do ISS, considerando que o preço declarado era suspeito e nos limites normativos da responsabilidade fiscal. O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro anulou a cobrança, defendendo que o preço entre partes, ainda que controladas, não poderia ser presumido falso sem prova inequívoca. Essa decisão valoriza a autonomia contratual do contribuinte.

No STJ, houve empate. Dois ministros (Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela) tiveram votos favoráveis ao arbitramento. A ministra Maria Thereza de Assis Moura abriu divergência, ressaltando que o STJ não pode reanalisar provas, com base na Súmula 7. Atualmente, o julgamento aguarda o voto do ministro Marco Aurélio Bellizze, que deverá desempatar a questão.

Como se vê, controvérsias surgem especialmente quanto ao subfaturamento: há discussão se declarar um preço inferior ao de mercado, por si só, autoriza o arbitramento. Setores do Fisco argumentam que valores notoriamente baixos indicam artifício e, portanto,

⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 2.098.242/RJ*. Rel. Min. Teodoro Silva Santos, 2ª Turma, julgado em 11 mar. 2025. Disponível em: <https://apet.org.br/noticia/caso-milionario-de-iss-da-vale-tera-que-ser-reiniciado/>. Acesso em: 5 set. 2025.

permitem a estimativa de uma base condizente com o praticado usualmente. Em contrapartida, há o entendimento de que o preço baixo não implica falsidade jurídica, podendo decorrer de liberdade contratual ou condições econômicas, e que o Fisco deve provar concretamente a ocorrência de fraude ou ocultação de receita antes de arbitrar.

Um precedente que ilustra com clareza os limites do arbitramento foi proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.175.241/RS⁸, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques. Na ocasião, discutia-se a possibilidade de a Fazenda Nacional exigir contribuições previdenciárias da tomadora de serviços, mediante aferição indireta da base de cálculo a partir da contabilidade dessa empresa, sem que tivesse sido previamente analisada a escrituração da efetiva responsável tributária (prestadora de serviços). O STJ rechaçou tal pretensão, assentando que a apuração indireta, assim como o arbitramento previsto no art. 148 do CTN, configura técnica excepcional que somente pode ser utilizada quando demonstrada a absoluta ausência ou imprestabilidade da escrituração do contribuinte.

Transposta para o contexto do ISS, essa compreensão conduz à rejeição de práticas municipais que, com base em presunções genéricas de subfaturamento ou na adoção de pautas fiscais, arbitram a base de cálculo sem comprovar a inidoneidade da escrita do contribuinte.

Outra discussão de arbitramento da base de cálculo do ISS envolve a prestação de serviços de análises clínicas. De maneira geral, os contribuintes defendem que os postos de coleta de materiais biológicos como, por exemplo, sangue e urina, desenvolvem mera atividade-meio, uma vez que a verdadeira prestação de serviço de análise laboratorial ocorre no município detentor do estabelecimento onde se localiza o núcleo técnico-operacional.

Ocorre, contudo, que as recentes decisões do STJ⁹ desconsideram o fato de que o local da coleta realiza mera atividade-meio e constitui um serviço autônomo da lista de serviços anexa à LC 116/03, corroborando com o entendimento de que o município da coleta é competente para exigir o ISS no caso dos serviços de análises clínicas que ocorrem em outra municipalidade onde normalmente se encontram os centros de análise.

É justamente aí que reside o problema: com base neste entendimento, os municípios da coleta de material biológico estão autuando os contribuintes que, por sua vez, já realizaram o recolhimento do ISS no município onde se localiza o núcleo técnico-operacional.

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.175.241/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 6 ago. 2010. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 4 set. 2025.

⁹ REsp nº 1.439.753/PE, REsp nº 2.030.087/RJ, REsp nº 2.112.607/PE, REsp nº 2.080.178/MG.

Nessa perspectiva, não é incomum se deparar com situações em que o município da coleta não possui subsídios suficientes para estimar a base de cálculo do ISS devido pela prestação do serviço, culminando na lavratura de notificações com base na integralidade do ISS declarado pelo contribuinte no SPED-ECF, quer seja relativo às análises clínicas ou não.

Ora, por óbvio que não pode a Fiscalização autuar os contribuintes pela ausência de recolhimento do ISS na prestação do serviço de análises clínicas nos municípios em que estão localizados os postos de coleta considerando o valor total de ISS declarado no estabelecimento, sob pena de conferir tratamento tributário mais oneroso ao contribuinte.

Neste caso, vê-se mero inconformismo da fiscalização, que lançou mão do arbitramento da base de cálculo sem considerações ulteriores que permitissem a individualização dos fatos jurídicos tributários. Assim o fez apenas por discordar do local da prestação do serviço, ou seja, sem que fosse demonstrada a hipótese de cabimento do arbitramento.

Inclusive, os Tribunais de Justiça do país já se manifestaram no sentido de que a ausência de subsunção específica dos fatos geradores às hipóteses de incidência legal impede a análise de quais serviços foram tributados, o que implica a nulidade do procedimento administrativo fiscal de incidência do ISS.

A título exemplificativo, no julgamento da Apelação nº 0001193-17.2017.8.12.0011 pelo Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul¹⁰, o relator constatou que o procedimento administrativo fiscal foi instaurado sem demonstração clara da ocorrência do fato gerador do ISS. O Fisco municipal limitou-se a presumir que toda a movimentação contábil em determinadas contas bancárias corresponderia a receita de serviços tributáveis, adotando o arbitramento como técnica, mas sem justificar a falta de credibilidade da escrituração apresentada pelo contribuinte e sem indicar objetivamente a base de cálculo adotada.

O voto destacou que o arbitramento é técnica que deve incidir apenas sobre a base de cálculo e pressupõe processo regular, motivação e contraditório. Ao atribuir automaticamente a integralidade da movimentação das contas como se fossem receitas de serviços, o Município extrapolou tais limites, configurando nulidade do lançamento.

Não apenas no Poder Judiciário, mas também na esfera administrativa, verifica-se a preocupação com os limites do arbitramento tributário. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em diversas oportunidades, tem afirmado que o arbitramento é técnica excepcional e somente pode ser utilizado quando restar cabalmente demonstrada a

¹⁰ TJMS; Apelação 0001193-17.2017.8.12.0011; Relator(a): Juiz Fábio Possik Salamene; Órgão Julgador: 1ª Câmara Cível; Data da Decisão: 22/08/2024; Data de Publicação: 27/08/2024.

imprestabilidade da escrituração ou a existência de omissões e inverdades que inviabilizem a apuração regular da base de cálculo.

No Acórdão nº 9101-004.600¹¹, a Câmara Superior concluiu pela nulidade do lançamento justamente porque a autoridade fiscal não apresentou fundamentação suficiente para justificar o arbitramento dos lucros. O colegiado ressaltou que o arbitramento é “medida extrema”, devendo ser adotado apenas quando os elementos de prova fornecidos pelo contribuinte são de fato incapazes de refletir a realidade tributária. Na ausência dessa demonstração, o lançamento baseado em estimativas genéricas é insubsistente.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 1401-003.815¹² afastou a utilização do arbitramento quando o Fisco alegava omissão de receitas com base em supostas compras não registradas. O Conselho entendeu que falhas pontuais na escrituração não autorizam, por si só, a adoção do arbitramento, sendo necessário comprovar que tais falhas tornaram a contabilidade imprecisa para apuração do tributo.

Esses precedentes administrativos, embora oriundos da esfera federal e envolvendo tributos como o IRPJ, são inteiramente aplicáveis ao debate sobre o ISS. Se nem mesmo no âmbito da União se admite o arbitramento sem prova robusta da imprestabilidade da escrituração, com maior razão deve ser rechaçada a prática de municípios que, com base em meros indícios de subfaturamento ou na adoção de pautas fiscais, arbitram a base de cálculo do ISS sem atender às exigências legais.

6. Conclusão

A análise desenvolvida ao longo deste artigo permitiu constatar que o arbitramento da base de cálculo do ISS, embora previsto no art. 148 do CTN como técnica excepcional de lançamento de ofício, tem sido frequentemente utilizado de maneira abusiva pelos Municípios.

Observou-se que a aplicação indiscriminada do arbitramento, quer seja com fundamento em alegações de subfaturamento, quer seja pela adoção de pautas fiscais ou valores de referência, gera insegurança jurídica e viola princípios constitucionais como a legalidade, a razoabilidade e a capacidade contributiva.

¹¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-004.600. Proc. nº 15540.720258/2015-81. Rel. Cons. Rodrigo Bernardes de Carvalho. 1ª Turma. Sessão de 26 fev. 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 4 set. 2025.

¹² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 1401-003.815. Proc. nº 19515.003988/2007-71. Sessão de 14 mar. 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 4 set. 2025.

A doutrina majoritária é uníssona em apontar que o arbitramento não pode se confundir com arbítrio. Trata-se de instrumento legítimo apenas quando o contribuinte omite informações ou apresenta dados inverídicos, sempre mediante processo regular e com possibilidade de impugnação.

A análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça revela não apenas a aplicação prática do art. 148 do CTN, mas também os contornos de sua legitimação. O precedente firmado no Tema 1113 explicita que o arbitramento não pode ser convertido em pauta fiscal genérica, pois isso equivale a substituir o processo individualizado de apuração por uma ficção legal. O STJ, ao vedar o “*valor venal de referência*” no ITBI, reforça o núcleo lógico do art. 148: o arbitramento é técnica subsidiária, dependente de procedimento motivado e contraditório, e não pode se tornar um atalho para majoração indireta da carga tributária.

Por outro lado, casos como o REsp 1.175.241/RS demonstram a insistência do Fisco em expandir o arbitramento para hipóteses não autorizadas. A tentativa de exigir contribuições previdenciárias com base em escrituração de terceiros revela uma distorção da lógica do art. 148: em vez de apurar a base de cálculo quando a contabilidade do contribuinte é imprestável, a Administração utilizou presunção genérica, em afronta ao dever de prova. A decisão do STJ, ao rejeitar esse expediente, reafirma que o arbitramento só é legítimo diante da efetiva imprestabilidade da escrituração do contribuinte.

Nesse cenário, impõe-se uma agenda de aperfeiçoamento institucional e legislativo. Em primeiro lugar, é urgente a uniformização jurisprudencial pelo Superior Tribunal de Justiça, preferencialmente sob a sistemática dos recursos repetitivos, de modo a pacificar a interpretação do art. 148 do CTN e reduzir a litigiosidade que hoje prolifera nos tribunais estaduais e municipais. Em segundo lugar, seria desejável uma alteração legislativa que estabelecesse parâmetros objetivos mínimos para o arbitramento do ISS, à semelhança do que já ocorre em tributos federais, como no IRPJ pelo regime de lucro presumido.

Esses parâmetros serviriam para limitar a margem de atuação da Administração, garantindo segurança jurídica tanto para o Fisco quanto para os contribuintes.

Em conclusão, o arbitramento deve ser preservado como técnica indispensável ao sistema tributário, mas a sua aplicação deve ser restrita, motivada e controlada, de modo a evitar que se converta em mecanismo de majoração indireta da carga tributária. Somente assim será possível conciliar a eficiência arrecadatória dos Municípios com a observância dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

7. Referências Bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

HARADA, Kiyoshi. ISS. Temas Controvertidos. In: MELO, Eduardo Soares de (org.). *Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo - análise de direito constitucional, administrativo, processual e privado*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2020.

LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna; ABREU, Claudio de. *Arbitramento no Direito Tributário: Parâmetros Balizadores*. In: MELO, Eduardo Soares de (org.). *Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo - análise de direito constitucional, administrativo, processual e privado*. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2020.

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

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters, 2016.

PATROCÍNIO, José Antônio; HIDALGO, Mauro. *Imposto sobre serviços: questões polêmicas: análise jurisprudencial, administração tributária Municipal*. 2. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais E Municipais*. 13 ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025.

PISCITELLI, Tathiane. *Compliance das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda devemos ir*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

PISCITELLI, Thatiane. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

SCHOUERI, Luis E. *Direito Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-004.600. *Proc. nº 15540.720258/2015-81*. Rel. Cons. Rodrigo Bernardes de Carvalho. 1ª Turma. Sessão de 26 fev. 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 4 set. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 1401-003.815. *Proc. nº 19515.003988/2007-71*. Sessão de 14 mar. 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 4 set. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial 1.175.241/RS*, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 6 ago. 2010. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 4 set. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 2.098.242/RJ*. Rel. Min. Teodoro Silva Santos, 2ª Turma, julgado em 11 mar. 2025. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 4 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 72.400/RN*. Rel. Min. Barros Monteiro, 1ª Turma, julgado em 29 out. 1971, publicado em 26 nov. 1971. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 14 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 1.117.091/MT*. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 13 dez. 2018, publicado em 18 dez. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 14 set. 2025.

Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2024*. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2025/04/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 14 set. 2025.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)*. Comunicado Ipea n. 127, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstreams/1b06bc07-d50d-433d-b21c-633c677e8785/download>. Acesso em: 14 set. 2025.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Dados de execuções fiscais propostas pela Fazenda Nacional são disponibilizados em Painel do CNJ. 9 jul. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2025/dados-de-execucoes-fiscais-propostas-pela-fazenda-nacional-sao-disponibilizados-em-painel-do-cnj>. Acesso em: 14 set. 2025.

UNITED KINGDOM. Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). *Kingsley Douglas v. HMRC*. [2021] UKUT 0163 (TCC), London, 13 jul. 2021. Disponível em:

https://assets.publishing.service.gov.uk/media/60ed837ad3bf7f568cde90f1/Kingsley_Douglas_v_HMRC.pdf. Acesso em: 4 set. 2025.