

APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

*Aurélio Pitanga Seixas Filho**

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Dever de informação. 3. Consulta fiscal. 4. Dever de escriturar e acertamento tributário. 5. A Função fiscal. 6. Acertamento tributário administrativo. 7. Acertamento tributário judicial. 8. Lançamento tributário é um acertamento jurídico formal. 9. Confissão é sempre uma declaração de verdade. 10. Lançamento tributário é um ato declaratório. 11. Documento representativo. 12. Nascimento e vencimento da dívida tributária. 13. Existência do lançamento tributário – ato simples. 14. Existência do lançamento tributário – Procedimento administrativo. 15. Eficácia do lançamento tributário. 16. Relação jurídica de potestade. 17. Imperatividade do lançamento tributário e o princípio do *solve et repete*. 18. Suspensão da exigibilidade do lançamento. 19. Provisoriamente do lançamento. 20. Lançamento presuntivo ou por estimativa. 21. Reforma do lançamento e sua preclusão. 22. Lançamento por homologação. 23. Conclusão. Referências.

RESUMO: O trabalho trata do dever jurídico tributário, como todo e qualquer dever jurídico, deve ser espontaneamente cumprido pelo contribuinte, não sendo necessário, nem imprescindível, um ato da autoridade administrativa impondo o pagamento, nem um ato de quitação. As autoridades administrativas, a partir da fiscalização de atividades determinadas, pode fazer um relatório dos fatos examinados, qualificando-os para o enquadramento na lei de regência e, se for o caso, deve especificar a consequência jurídica dos atos praticados e respectivas sanções legais. Porém, a denominação

* Livre-docente em Direito Tributário pela UERJ, em 1988. Professor titular de Direito Financeiro e Tributário da UFF. Professor do Mestrado da FDC.

dada a este ato jurídico administrativo em nada afeta a sua substância ou seus efeitos.

Palavras-Chave: Direito Tributário; Dever Jurídico

ABSTRACT: This paper works on the legal tax duties, as any and all legal duties, it must be spontaneously fulfilled by the citizen, being deemed unnecessary an act by the administration imposing the payment, or even a receipt. Administrative authorities, from the investigation of certain activities, may report the examined facts, qualifying and matching the applicable norm, specifying, if it is the case, the legal consequences of such activities and the respective sanctions. However the denomination of such administrative act does not affect its substance or effects.

Key-words: Tax law; Legal Duty

1. Introdução

O financiamento das despesas governamentais é encargo de todas aquelas pessoas que estão sujeitas à soberania do Estado e que é exercida pelo legislador ao exigir uma prestação em dinheiro (tributo) diretamente proporcional a uma conduta indicativa de sua capacidade econômica. Desta forma, nasce para a pessoa (contribuinte) uma dívida em dinheiro, um dever legal de pagar um tributo para o Estado quando praticar uma conduta que se identifique com a conduta descrita na lei tributária, fato gerador, cabendo, de outro lado, para a autoridade fiscal o encargo de orientação do contribuinte para o correto cumprimento da lei tributária, sendo, então, delegada ao Fisco, a potestade de aplicar o ordenamento tributário.

2. Dever de informação

Todo dever jurídico, em princípio, deve ser espontaneamente cumprido pelo destinatário da norma legal. No direito administrativo, especialmente no direito tributário, a autoridade competente para aplicar a lei deve fornecer a bastante orientação ao contribuinte e a terceiros, sujeitos a deveres administrativos instrumentais (obrigação tributária acessória), sobre como devem cumprir os respectivos deveres.

Tendo em vista que o pagamento errado do imposto acarreta pesada penalidade, a orientação oficialmente fornecida aos contribuintes garante-lhes a *certeza jurídica* quanto ao cumprimento de seus deveres tributários, razão pela qual Ricardo Lobo Torres elenca entre os “Princípios Vinculados à Segurança Jurídica” o dever da administração fiscal de prestar assistência aos contribuintes.¹ Assim, a autoridade fiscal, em primeiro lugar, tem o dever legal de *consolidar* anualmente (artigo 212 do Código

¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.580.

Tributário Nacional) a legislação tributária que tem de *aplicar*, tendo em vista a antiguidade e quantidade de leis em vigor. O imposto de renda, por exemplo, reporta-se ao Decreto-Lei n° 5.844 de 1943; o imposto de importação, à Lei n° 3.244 de 1957 e o imposto sobre produtos industrializados, à Lei n° 4.502 de 1964.

Além da consolidação dos atos legais que devem estar vigentes, a autoridade administrativa, para orientar seus subordinados, como tem a competência legal (função – potestade) de investigar se a lei tributária está sendo corretamente obedecida pelos contribuintes e demais destinatários dessa legislação, deve emitir atos genéricos e abstratos normatizando complementarmente a legislação pertinente, ditando, dessa forma, uma *certeza jurídica*.

Como já tive oportunidade de esclarecer:

Obedecendo, então, o contribuinte, à orientação oficialmente indicada pela autoridade fiscal, e publicada no Diário Oficial, ou órgão jornalístico que tenha o mesmo efeito, não pode, conseqüentemente, a referida autoridade fiscal exigir que o contribuinte venha a pagar o tributo com base em um critério jurídico adotado posteriormente, concedendo-lhe efeito retroativo.²

3. Consulta fiscal

Outra forma de conceder segurança ao contribuinte é o instituto da Consulta Fiscal em que a Fazenda Pública tem o dever legal de *dizer o direito*, isto é, qual será o critério jurídico que será *aplicado oficialmente* a um fato econômico representativo de um negócio jurídico a realizar, ou já praticado, pelo contribuinte consulente.

² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p.95.

Ao valorar juridicamente os fatos apresentados especificamente pelo contribuinte o *ditado jurídico da autoridade fiscal* concede certeza ao seu dever tributário através de um ato administrativo de acerto jurídico, garantindo desta forma como deve ser paga a dívida tributária.

O valor da Consulta Fiscal é que:

Obtida a resposta formal à consulta, com o *critério jurídico oficial da administração fiscal*, está o contribuinte acobertado para fazer a liquidação e recolhimento do tributo, possuindo o direito subjetivo de não ser compelido a recolher qualquer diferença de imposto enquanto estiver em vigor a certeza jurídica concedida pela resposta à consulta.³

A autoridade fiscal pode alterar o ditado jurídico da resposta concedida à consulta, por considerar não ter adotado o melhor critério jurídico para a hipótese examinada. Entretanto, a nova valoração jurídica somente produzirá os seus efeitos a partir da sua publicação ou notificação pessoal, não podendo, em hipótese alguma, retroagir para mudar atos jurídicos perfeitos e acabados que adotaram o ditado jurídico anterior.

A inalterabilidade da resposta à consulta fiscal é mais um dos direitos à proteção da confiança do contribuinte que têm vinculação com os princípios vinculados à segurança jurídica, na lição de Ricardo Lobo Torres.⁴

A consulta fiscal concedendo certeza jurídica aos consulentes, já existente no Brasil pelo menos desde 1932,⁵ não tem sido adotada por muitos países que não se empenham em responder ou dar garantias às respostas.

A informação vinculativa, como é conhecida em Portugal, teve sua origem no direito aduaneiro,⁶ sendo estendida para os

³ *Ibidem*, p.94.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* p.579.

⁵ SÁ FILHO, Francisco. *Estudos de Direito Fiscal*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1942. p.61.

⁶ NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

demais impostos pelo artigo 14 do Código de Processo das Contribuições e Impostos de 1963, ao regular as garantias gerais do contribuinte.⁷

Na Espanha, em 1985, a consulta perdeu seu efeito vinculante concedido em 1975, vindo somente a ser restaurado em 1995, mostrando, assim, a vacilação das autoridades administrativas em conceder essa garantia aos contribuintes.⁸

4. Dever de escriturar e acertamento tributário

Toda a atividade de uma empresa é registrada em documentos individuais que, por sua vez, devem ser escriturados em livros de contabilidade e fiscais para certificarem, isto é, darem certeza jurídica para seus sócios, credores e fisco do seu movimento comercial. As pessoas que não exercem atividade empresarial não são obrigadas a possuírem escrituração contábil, porém devem conservar os seus documentos para efeito de necessitarem provar algum fato que tenha relevância jurídica.

Assim, ao nascer o dever jurídico tributário no dia da ocorrência do fato gerador, tal evento é registrado na escrituração contábil e fiscal das empresas, devendo o pagamento da dívida ser realizado no dia do seu vencimento, fixado na legislação, independentemente, em grande parte dos impostos, de prévia exigência da autoridade fiscal.

Desta forma, o cumprimento dos deveres tributários dos contribuintes, sejam empresas ou não, será sempre documentado, produzindo a respectiva certeza jurídica.

Como o pagamento espontâneo do imposto não fornece à autoridade administrativa um documento que dê certeza jurídica da dívida tributária, a legislação tributária passou a exigir que o

p.178 e SANCHES, J.L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p.123.

⁷ PARDAL, Francisco Rodrigues. *Código de Processo das Contribuições e Impostos*. Coimbra: Almedina, 1969. p.129.

⁸ MARTINEZ, Francisco. *La Consulta Tributaria*. Granada: Editorial Dodeca, 2000. p. XXI. Neste livro foram examinadas as legislações que adotaram a consulta vinculante, como Holanda, USA, Canadá, Austrália e Nova Zelândia.

contribuinte emita, periodicamente, um documento de confissão da dívida tributária com especificação do seu valor líquido para efeito de cobrança executiva no caso de faltar o pagamento no respectivo dia do vencimento.

Os documentos que produzem uma certeza jurídica como o lançamento tributário e as confissões de dívida podem, e devem, ser denominados de *acertamento tributário* no sentido em que lhe é dado pela doutrina italiana:

Um documento (título jurídico) de acertamento é o resultado de processo que, saindo de uma situação inicial de incerteza objetiva, traz, através de uma atividade espiritual de esclarecimento da realidade, uma declaração de ciência ou de verdade, munida de eficácia preclusiva(...) 8- Consideração conclusiva:- Efeito preclusivo e declaração de verdade são aqueles elementos necessários de qualquer figura de acertamento, sem o que não existe declaração de verdade acompanhada de efeito preclusivo que não constitua um título jurídico (documento) de acertamento e, ao contrário, nenhum documento (escritura) de acertamento pode ser de outra forma constituído se não for de uma declaração de verdade – eventualmente acompanhada de declaração de vontade para a produção da preclusão – da qual resulta um efeito preclusivo de grau maior ou menor.⁹

⁹ FALZEA, Angelo. *Voci di Teoria Generale del Diritto*. Milão: Giuffrè, 1978. p. 29 e 35.

5. A função fiscal

Arrecadar, fiscalizar e exigir o pagamento de tributos é a competência legal (potestade ou exercício do poder de polícia) de um órgão da administração fazendária denominado Fisco.¹⁰

A autoridade fiscal no exercício de sua competência legal poderá exigir o pagamento do tributo conforme tenha sido liquidado pelo contribuinte no documento do auto acerto tributário, sem prejuízo, no entanto, da potestade discricionária de escolher, a seu juízo de conveniência e oportunidade, aqueles contribuintes que devem ser investigados para conferir se estão pagando corretamente os seus tributos.

Se, no exercício de sua função legal, a autoridade administrativa descobrir que a conduta tributável do contribuinte não foi corretamente escriturada ou representada nos seus registros documentais, ou que não foi enquadrada apropriadamente na lei tributária, ou que sua liquidação foi insuficiente, é do seu dever descrever pormenorizadamente a conduta real praticada (motivação ou justificativa do ato administrativo)¹¹ em um documento (auto de infração), fazer a sua valoração jurídica e liquidar o valor do tributo a ser exigido.

6. Acerto tributário administrativo

Este documento, seja denominado pelas autoridades administrativas de auto de infração, notificação de infração ou qualquer outro nome, visa dar certeza a um dever jurídico, razão pela qual é um ato administrativo de *acerto tributário* por habilitar a autoridade fiscal a exigir o pagamento do tributo,

¹⁰ “Dessa forma, a Constituição, ao determinar a competência de uma determinada pessoa política, o faz de forma abrangente, ou seja, atribui a competência para a pessoa política realizar ou tornar possível a realização de determinado interesse público, através de atuações de prestação ou de exercício de poder de polícia.” Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Poder de Polícia Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001. p.133.

¹¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Motivação do Ato Administrativo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 125, fevereiro de 2006. São Paulo: Editora Dialética, 2006. p. 7-10.

e das multas pecuniárias devidas por eventuais infrações cometidas, sendo, também, denominado pelo Código Tributário Nacional, de Lançamento Tributário.

7. Acertamento tributário judicial

Tornar certo é líquido o valor do tributo a ser exigido do contribuinte pode ser decidido, também, em função jurisdicional, por iniciativa quer do próprio devedor, quer da autoridade fiscal.

Assim como cabe às autoridades administrativas determinar o valor do tributo e exigir o seu pagamento, bem como rever a legalidade de seus atos, em sede própria, de natureza não contenciosa ou litigiosa, é da competência da autoridade judicial, em sede contenciosa, regida pelo Código de Processo Civil e leis extravagantes processuais, decidir quanto é o valor do tributo devido e quem é o seu devedor, seja em ação de execução fiscal, seja em uma ação declaratória ou em uma ação anulatória do lançamento tributário.

Tendo em vista a diversidade de qualidade jurídica das pessoas que constituem um acertamento tributário, é natural que o auto acertamento, o lançamento e a sentença judicial obedeçam a regimes jurídicos diferentes, apesar de possuírem o mesmo objeto.

8. Lançamento tributário é um acertamento jurídico formal

O lançamento tributário, conforme a nomenclatura adotada pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 142, nada mais é que um documento (título jurídico) produzido pela autoridade fiscal que, após investigar fatos e negócios praticados pelo contribuinte, e documentá-los, faz a sua qualificação para enquadrá-los dentro do fato gerador e/ou de uma infração, adota uma interpretação da lei fixada pela administração tributária e liquida o valor da dívida tributária, sendo, conseqüentemente, um título jurídico líquido e certo.

Este documento produzido pela autoridade administrativa é um ato jurídico que declara a existência de uma dívida tributária, concedendo, assim, certeza jurídica a um dever tributário, configurando-se como um acerto jurídico formal.

O ato administrativo de lançamento é um acerto meramente formal, já que *declara uma verdade* sobre o que ocorreu, não sendo um ato jurídico de *declaração de vontade*, um acerto jurídico material, em que os deveres são constituídos exclusivamente em decorrência da manifestação livre de uma vontade.

Acerto jurídico formal foi bem explicitado por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello:

Porém, como na realidade, (o acerto) constitui exteriorização de vontade para produção de certo efeito jurídico, determinado ou determinável pela própria vontade do agente, pela qual se torna eficaz, não pode participar da mesma categoria dos puros atos jurídicos ou pronúncias jurídicas.

Poder-se-ia dar-lhe uma categoria em apartado, por não constituir situação jurídica nova, mas apenas tornar a existente formalmente eficaz. Entretanto, como tem a mesma nota dos atos que constituem nova situação jurídica, qual seja a de fazer o efeito do direito resultar direta e imediatamente da manifestação da vontade do agente, afigura-se melhor ficaria enquadrado como subespécie dos negócios jurídicos. Na realidade, essa manifestação de vontade tem caráter constitutivo formal, ao assegurar ou reconhecer direito de alguém com força de eficácia, embora sem a constituição de nova situação jurídica, quanto ao

conteúdo de direito(...)¹² (Os grifos não são do original).

Sendo um ato jurídico praticado por uma autoridade administrativa no estrito cumprimento de sua competência outorgada ou delegada por uma lei, o regime jurídico que rege o seu comportamento é o de direito administrativo, assim como é a lei processual que rege a função do Juiz, a quem compete dirimir, terminativamente, os conflitos de interesses.

Compelir, emitir uma ordem ao contribuinte para pagar o tributo conforme especificado na lei tributaria é a função ou competência distribuída por lei à autoridade fiscal.

9. Confissão é sempre uma declaração de verdade

O fato gerador de um imposto é resultado de um negócio jurídico praticado pelo contribuinte e registrado em documentos e/ou contabilidade, assim como a liquidação da dívida tributária. A legislação exige que, periodicamente, seja apresentada uma *declaração contendo uma confissão da ocorrência do fato gerador* e o valor líquido da dívida, o que constitui um documento de acerto jurídico formal que, como tal, é uma declaração de verdade, já que todos os deveres jurídicos tributários não são resultantes de atos de vontade, mas sim, atos de cumprimento de lei.

Por serem os documentos de confissão de dívida produzidos pelo contribuinte atos jurídicos de declaração de verdade (confissão ou declaração de fatos já ocorridos), conseqüentemente serão sempre retratáveis e retificáveis no caso de não representarem corretamente a dívida tributária, desde que obedeçam os prazos preclusivos e as formas procedimentais adequadas ao momento da cobrança.

A exigência legal de ser irrevogável e irretratável a confissão de dívida feita no pedido de parcelamento pelo contribuinte, tenta tornar um documento meramente declaratório

¹² MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p.375.

em um documento de declaração de vontade, isto é, um acertamento jurídico material que, portanto, não tem compatibilidade com os princípios fundamentais que regem o direito tributário. Todas as dívidas tributárias são resultantes de previsão legal, isto é, do fato gerador, e que, em consequência, toda sua representação em qualquer ato de acertamento tributário é um documento declaratório de uma verdade. Exigir, assim, uma declaração de vontade demonstra ser um abuso de direito.

10. Lançamento tributário é um ato declaratório

Como um ato jurídico, o lançamento tributário é constituído ou criado pela vontade da autoridade fiscal. Só que esta vontade da autoridade fiscal não tem o poder de criar a dívida tributária, porém, tem o dever poder de reconhecer ou declarar a existência da dívida tributária. Caracteriza-se como um *ato jurídico declaratório de uma verdade*.

Os atos jurídicos negociais, regidos pelo direito das obrigações é que se caracterizam como *atos jurídicos declaratórios de uma vontade*, em que os deveres jurídicos surgem em decorrência direta da manifestação da vontade da pessoa.

Ao formalizar em um documento o valor líquido e certo da dívida tributária, a autoridade fiscal está reconhecendo ou declarando a existência do dever jurídico tributário, concedendo certeza jurídica a uma dívida anteriormente incerta e informal, o que não é o mesmo fenômeno que criar ou constituir uma dívida jurídica nova, *independente* de uma causa anterior.

No sentido exposto, não há como caracterizar o lançamento tributário como um ato jurídico constitutivo de deveres jurídicos, já que estes são declarados através do exercício de uma função administrativa, expressamente vinculada à lei.

11. Documento representativo

Como já tive a oportunidade de esclarecer:

O lançamento tributário como um documento representativo de uma realidade é um ato de declaração de verdade, um ato jurídico causal, porquanto está vinculado a declarar a verdade do fato gerador ocorrido. Além de declarar uma verdade, o lançamento tributário produz inovação no mundo jurídico, como é a liquidação do valor do tributo com a utilização de critérios jurídicos próprios. (...) Enfim, o lançamento visa a dar certeza jurídica e liquidez ao valor do tributo demarcando a data do seu vencimento e/ou da sua exigibilidade.¹³

Todo documento (título jurídico) declaratório *representa* um fenômeno real já acontecido, isto é, produz um testemunho do que deve ter acontecido na realidade, ou seja, é um mero *indício* de como tal fato ocorreu. A autoridade fiscal ao lavrar o auto de infração (acertamento-lançamento) certifica (testemunha) que o fato gerador do imposto ocorreu da maneira ali exposta para o efeito de sua valoração jurídica e liquidação da dívida e eventual sanção, sendo, assim um *documento representativo*.

A representação, segundo lição de Francesco Carnelutti:

É um sucedâneo da percepção; serve para despertar, mediante um equivalente sensível, a idéia que seria primariamente determinada pela percepção de um fato. O objeto da representação é, pois, o objeto mesmo da percepção: um fato, é dizer, uma atitude concreta (determinada no espaço e no tempo) do mundo exterior. O que não é um fato, é dizer, o que não tem existência

¹³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal*. 2ª ed., 4ª tir. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.131.

concreta, não se representa. (...) O mecanismo da representação se estriba na substituição de um fato por outro como objeto da percepção para a determinação da mesma idéia. A representação supõe, pois, dois fatos: o fato representativo, que é o fato sub-rogante, e o fato representado, que é o fato sub-rogado. Em outros termos, no conceito de representação existe o pressuposto da diversidade ou separação entre o fato percebido e o fato ideado.¹⁴ (Os grifos não são do original)

Em suma, a capacidade representativa de um documento (lançamento) significa que tem existência autônoma ou independente do fato gerador representado, razão pela qual Alberto Xavier defende a tese de que o lançamento tributário seria um *documento abstrato* no sentido material, pelo fato de ser ato que vive independentemente da sua causa:

Ora, o lançamento não é certamente abstrato no primeiro dos aludidos sentidos, (o formal), enquanto ele tem uma causa típica bem definida e que é precisamente a de representar a função inerente a um título jurídico da obrigação tributária. Mas já o é, por certo, em sentido material, pois o título em que se traduz vive e vale independentemente da situação jurídica a que se refere e que lhe está subjacente.¹⁵

¹⁴ CARNELUTTI, Francesco. *La Prueba Civil*. Buenos Aires: Depalma, 1979. p.102-104.

¹⁵ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.403.

12. Nascimento e vencimento da dívida tributária

Os atos jurídicos em geral, e os atos administrativos em particular, completam a sua formação, passam a ter existência jurídica, conseqüentemente, quando é emitida formalmente a vontade da pessoa capaz ou competente para a sua criação.

Todos os atos jurídicos devem obedecer a uma regra legal, assim, a presunção de legalidade de que gozam todos os títulos jurídicos pode ser elidida perante o Judiciário, cabendo ampla discussão sobre a *causa* de sua formação, até mesmo, excepcionalmente, quando forem abstratos.

O lançamento tributário é um título jurídico líquido e certo que tem como causa a prática do fato gerador do tributo pelo contribuinte, e como é de justiça, o acertamento jurídico e a liquidação do valor do tributo devem levar em consideração a legislação que estiver em vigor no dia em que a conduta se realiza.

Nestas condições, não há razão para se duvidar que o dever jurídico tributário *nasce* no dia em que é realizado o fato gerador, podendo a legislação prever que o *vencimento da dívida* (pagamento) se efetive nessa mesma data (como na hipótese do imposto de importação), ou seja, antecipado ou postergado em relação ao nascimento da dívida.

Quando o lançamento tributário é efetivado em momento posterior ao do vencimento da dívida, por esta não haver sido paga, os respectivos encargos moratórios devem ser contados retroativamente, desde o seu vencimento, e não da data do fato gerador.

13. Existência do lançamento tributário – ato simples.

A função da autoridade fiscal, no lançamento tributário, é a de exigir o pagamento do tributo após fazer a sua liquidação, com base em sua própria valoração jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, queira este colaborar ou não.

Os procedimentos praticados pela autoridade fiscal anteriores à lavratura do lançamento tributário terão ou não

relevância jurídica para a sua validade conforme existir previsão normativa para isso, já que, por definição, o ato administrativo resulta de manifestação unilateral da vontade da autoridade administrativa, formada *inquisitorialmente*.

Independentemente das informações prestadas pelo contribuinte, é dever legal da autoridade fiscal investigar unilateralmente para descobrir a existência da dívida tributária, quantificá-la e exigí-la, o que confirma o caráter inquisitorial de sua atuação, da qual resulta, em regra geral, um ato administrativo simples, quando a legislação não exige a homologação por uma autoridade superior para entrar em vigor (ato composto).

A investigação inquisitorial administrativa, assim como a policial, têm a função de descobrir o que de fato ocorreu, diferenciando-se desta no dever jurídico que o contribuinte tem de colaborar com o Fisco, pois tem de confessar todos os fatos jurídicos tributáveis para não se incriminar, enquanto o seu silêncio ou falta de colaboração constitui um crime, já o investigado pela polícia pode silenciar para não se incriminar.

Exigir que na investigação inquisitorial a vontade do órgão fiscal se manifeste através de um procedimento é uma decisão discricionária da autoridade administrativa, ou do legislador, que não afeta a natureza do lançamento tributário.

14. Existência do lançamento tributário – procedimento administrativo

Nada impede, entretanto, que uma determinada legislação tributária preveja a hipótese de um lançamento tributário preliminar, permitindo ao contribuinte, desta forma, uma oportunidade de se defender e demonstrar os eventuais erros existentes no ato administrativo em formação.

Neste caso, a constituição do lançamento tributário definitivo está sujeita a um rito procedimental, já que a notificação do lançamento preliminar é um ato condição para a validade da exigência do tributo pelo lançamento definitivo, gerando, conseqüentemente, para o contribuinte um direito subjetivo de

formular uma defesa após a notificação, válida, do lançamento preliminar e anteriormente à intimação para pagamento do tributo.

Esta é uma hipótese em que o lançamento tributário definitivo é constituído através de um procedimento administrativo, em que existe a previsão legal de atos jurídico administrativos preparatórios, necessários para a validade do lançamento tributário.

15. Eficácia do lançamento tributário

Cumprido o estágio de formação do lançamento tributário, seja um ato administrativo simples, composto ou procedimento, passa a ter existência jurídica após ser lavrado e assinado pela(s) autoridade(s) competentes. Sua eficácia (seus efeitos jurídicos) somente terá início com a notificação dos motivos (razão) de sua lavratura e intimação para pagar a dívida tributária.

16. Relação jurídica de potestade

A função da autoridade fiscal de compelir o contribuinte a pagar o tributo cria uma relação entre essas duas pessoas, que, por ser rigorosamente prevista na lei, com a especificação de deveres para ambos os sujeitos, deve ser caracterizada como uma relação jurídica, com características bem especiais, por ser uma relação jurídica de potestade (exercício de poder de polícia), que não deve ser confundida, entretanto, com uma relação de poder.

A potestade administrativa (exercício de poder de polícia) utilizada pela autoridade fiscal na relação jurídica tributária tem sido confundida com uma relação de poder e, por isso, contestada por muitos tributaristas que defendem a tese de igualdade entre o Contribuinte e o Fisco numa relação jurídica obrigacional.

A Fazenda Pública (Fisco) ao funcionar como um órgão da administração pública, com os poderes legais ou potestades especiais para a cobrança de tributos, qualifica de tal maneira a relação jurídica como o exercício de uma função administrativa, em que a atuação do Fisco, como sujeito ativo, se distingue de

uma forma tão singular em comparação com a relação jurídica obrigacional, que não se torna compatível, nem apropriado, equipará-la à atuação de uma pessoa comum (Caio) em uma relação jurídica obrigacional (com Tício) regida pelo direito privado.

Em prefácio a um livro contendo ensaios de Hans Nawiasky, Klaus Vogel esclareceu o seguinte:

Tão pouco há podido impor-se Nawiasky no problema de se a relação jurídica tributária entre o Estado e o cidadão devia considerar-se como relação de subordinação ou de igualdade. A doutrina tributária alemã atual não vê inconveniente algum para admitir que também a relação jurídica tributária como toda relação de Direito público entre Estado e cidadão seja considerada com a característica própria do Direito público consistente na subordinação do cidadão ao Estado.¹⁶

Não possuindo faculdades convencionais, porém somente aquelas delegadas por lei para o funcionamento de um órgão administrativo, não possui a autoridade fiscal qualquer direito subjetivo a invocar (princípio da legalidade objetiva), nem interesse próprio a defender (princípio da imparcialidade), restringindo-se ao estrito cumprimento do seu dever legal (princípio da oficialidade).

O dever legal da autoridade fiscal de exigir (ordenar) do sujeito passivo da relação jurídica tributária o pagamento do tributo conforme previsão legal necessita, como já mencionado, de um ato jurídico de accertamento tributário, isto é, de um título jurídico (documento) dotado de certeza jurídica (acertamento) e de liquidez, seja constituído ou emitido pelo próprio devedor (contribuinte) ou pela Fazenda Pública.

¹⁶ VOGEL, Klaus. In NAWIASKY, Hans. *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982. p.XIV.

Como todo ato jurídico, o lançamento tributário se torna completo, perfeito e acabado e/ou definitivo, quando a manifestação de vontade da autoridade fiscal atinge o seu objetivo que é, repita se, exigir do (notificar o) contribuinte o valor do imposto, conforme acertamento jurídico e liquidação feitos pelo próprio órgão fiscal.

17. Imperatividade do lançamento tributário e o princípio do *solve et repete*.

O lançamento tributário como resultado ou consequência da aplicação da lei por uma autoridade (exercício de um poder de polícia, potestade ou poder legal) emite um comando, uma ordem. Portanto, tem força imperativa, no sentido de que deve ser cumprido incontinenti pelo contribuinte, no prazo legal determinado nesse ato administrativo.

A lição de Alberto Xavier é no sentido de que

A supremacia da Administração se traduz na autoridade dos atos administrativos, a qual se exprime em dois planos distintos: no plano da emanação do ato, consiste na *imperatividade*, ou seja, no poder de, unilateral e imediatamente, produzir efeitos na esfera jurídica dos particulares. (...) Traduzindo-se a imperatividade na produção imediata de efeitos na esfera do particular, ela é apanágio dos atos que, envolvendo um poder dispositivo da Administração, sejam constitutivos de situações jurídicas ativas ou de situações jurídicas passivas, como as ordens, as imposições, as requisições e as desapropriações.¹⁷

¹⁷ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* p. 384-385.

Também no direito alemão: “os atos administrativos de caráter imperativo (*befehlende Verwaltungsakte*) contêm ordens ou interdições; eles obrigam a adotar um certo comportamento (agir, tolerar ou se abster de agir). Exemplo: uma decisão em matéria de taxação”.¹⁸

A imperatividade dos atos administrativos traz como consequência natural, ou ordinária, que a inconformidade do destinatário da ordem emanada da autoridade fiscal (o contribuinte) somente possa se manifestar após o cumprimento dessa ordem, isto é, o pagamento do tributo, o princípio do *solve et repete*, não tendo, conseqüentemente, a impugnação (recurso ou reclamação) para retificar o ato administrativo, por natureza, efeito suspensivo.

18. Suspensão da exigibilidade do lançamento tributário

A paralisação da cobrança, ou a suspensão da imperatividade do lançamento tributário em decorrência de um recurso oferecido pelo devedor, pode ser permitida pela autoridade competente para examinar a matéria recorrida, seja por obediência ao princípio da legalidade objetiva ou em decorrência de uma lei que tenha concedido o efeito jurídico de suspender a sua exigibilidade (imperatividade).

Dois valores podem justificar a suspensão dos efeitos da imperatividade do lançamento tributário a fim de que os recursos administrativos sejam conhecidos sem necessidade do pagamento exigido, desde que, em contrapartida, seja oferecida uma suficiente garantia do devido cumprimento do dever jurídico tributário.

Tendo em vista que o lançamento resulta de uma atividade administrativa regida pelo princípio da oficialidade, em que a autoridade deve perseguir a verdade real do fato gerador em um procedimento *inquisitorial*, sem exigência formal do direito de defesa (que não deve ser confundido com o direito ao

¹⁸ MAURER, Hartmut. *Droit Administratif Allemand*. Paris: LGDJ, 1994. p.215.

contraditório, momento próprio regido pelo direito processual), esse direito de defesa somente terá sua oportunidade no momento do recurso, sendo justo ou equitativo que não seja agravado, originariamente, com o pagamento do crédito tributário, sem prejuízo, como já dito, da garantia do seu pagamento posteriormente.

A outra razão para a amenização do *solve et repete* é a desproporcional quantidade de lançamentos errados que são anulados pelos Colegiados Fiscais, demonstrando não ser justa a exigência de garantia em dinheiro.

19. A provisoriedade do ato administrativo

O fato dos recursos administrativos possuírem o efeito jurídico de suspender a exigibilidade (imperatividade) do lançamento tributário, independentemente de qualquer garantia de instância, como está previsto atualmente no ordenamento tributário brasileiro, não pode ser entendido como uma característica de provisoriedade do ato administrativo.

Todo e qualquer ato jurídico, seja ele administrativo ou negocial, possui a presunção de haver sido concluído em obediência aos ditames legais, isto é, um pressuposto de sua existência é a sua compatibilidade com as leis, permanecendo válidos até prova em contrário.

A presunção de legalidade (validade) dos atos jurídicos negociais exige que sejam cumpridos, somente tendo os seus efeitos jurídicos interrompidos por decisão judicial, ou, como é óbvio, por vontade dos contratantes.

Também, a presunção de legalidade do lançamento tributário exigirá o seu cumprimento imediato, salvo uma ordem judicial em sentido contrário ou o depósito administrativo do valor do tributo que está sendo exigido, seguido do recurso para o exame de sua legalidade.

Assim, a definitividade do lançamento tributário fica caracterizada com a regra do *solve et repete*, em que a imperatividade do ato administrativo exige o pagamento imediato

do valor do tributo, restando ao contribuinte provar a invalidade da cobrança e pedir a restituição do que foi pago indevidamente.

Como o princípio do *solve et repete* tem o efeito de cercear o direito de defesa do contribuinte, o pagamento prévio foi substituído pelo depósito prévio ou outra garantia de instância, ou, até mesmo a possibilidade de recurso sem qualquer garantia de instância, dando, então, uma falsa impressão de provisoriedade ao lançamento tributário.

Seja como for, os atos jurídicos praticados pelo administrador público estão sempre sujeitos a serem questionados pelas pessoas compelidas a cumprirem a lei, direito de petição este, que de alguma forma, adia o cumprimento compulsório da ordem da autoridade administrativa, confundindo a eficácia do ato jurídico perfeito e acabado com a eficácia do ato jurídico perfeito e acabado do qual não caiba mais qualquer recurso administrativo.

Pode se concluir, então, que o procedimento administrativo de *revisão da legalidade* do lançamento tributário, por provocação do contribuinte, tem a função de confirmar a legalidade de um ato administrativo perfeito ou acabado, ou de retificar ou invalidar este ato jurídico praticado pela administração fazendária, na medida dos erros ou vícios existentes na sua formação.

20. Lançamento presuntivo ou por estimativa

Apesar de ser uma atividade administrativa estritamente ligada aos ditames legais, as dificuldades operacionais para identificar, quer a conduta tributável, quer o seu valor em moeda, permitem à autoridade fiscal o uso de potestade discricionária para a adoção de bases presuntivas para a fixação do valor tributável.

As condutas tributáveis praticadas pelos contribuintes devem ser *representadas* em documentos e registradas em livros de contabilidade pelos próprios.

Esses documentos e registros contábeis *representativos* do fato gerador tributário têm o valor jurídico de *indícios* dos fatos representados, tendo em vista que:

O comerciante assume a paternidade dos registros, assentamentos ou lançamentos constantes dos seus livros mercantis, quer escritos *propria manu*, quer *alia manu*. Daí a primeira conclusão: os livros mercantis, ou melhor, o que deles consta, faz *prova* contra o seu proprietário.¹⁹

Como indícios que são, os documentos escriturados pelo contribuinte ou por sua ordem, fazem prova, sempre, em seu desfavor, com base na presunção de que ninguém vai produzir uma prova contra si, conforme ensinou Teixeira de Freitas: “É regra universal que todo instrumento particular faz prova contra quem o escreveu ou mandou escrever”.²⁰

Não é correto, então, afirmar-se que os documentos que dão suporte aos registros contábeis são a *prova direta* para efeito da veracidade da conduta tributável praticada pelo contribuinte.²¹

Por outro lado, o valor de muitas operações comerciais é objeto de registro em Bolsas de Mercadorias, Revistas Especializadas etc., servindo a freqüência estatística dessas operações como base para a fixação de um valor estimado ou presuntivo pela autoridade fiscal, para efeito de exigência do tributo.

Essas *pautas de valores mínimos, planta de valores, preços de referência* etc., por decisão discricionária das autoridades fiscais, devem ser adotadas, compulsoriamente, pelos contribuintes, ressalvado o direito destes, em momento oportuno, de provar o verdadeiro valor da operação que praticou e sua adequação com a lei tributaria pertinente.

¹⁹ VALVERDE, Trajano de Miranda. *Força Probante dos Livros Mercantis*. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 60-61.

²⁰ FREITAS, Teixeira de. *Apud* VALVERDE, Trajano de Miranda. *Op. Cit.* p.61.

²¹ “É princípio geral que ninguém pode constituir título de prova em favor de si mesmo, porque é justificável a suspeita de que quem afirma, ou negue, um dado de fato o faça, ainda que contra a realidade, porém unicamente para favorecer seu próprio interesse”. MESSINEO, F. *Manuale di Diritto Civile e Commerciale*, vol. I. Milão: Giuffrè, 1950. p. 611. *Apud* GAZZERRO, Filippo. *La Dichiarazione Tributaria nell'Accertamento e nel Contencioso*. Milão: Giuffrè, 1969. p. 91.

Esses valores estimados ou presumidos não são (ou não podem ser) fixados arbitrariamente pela autoridade fiscal que, na sua elaboração, deve levar em consideração os fatos indicativos mais próximos possíveis da realidade, e somente são apropriados para os impostos que incidem sobre operações individualizadas.

No caso do imposto de renda das empresas, cuja base de cálculo é um somatório de operações registradas nos livros comerciais e fiscais, determina a legislação brasileira que a escrituração contábil deve ser levada em consideração pela autoridade fiscal, salvo prova de erros ou vícios insanáveis ou de falsidade(s) que desmereça(m) a veracidade dos registros efetuados.

Provada pela fiscalização a infidelidade da escrituração contábil é a mesma desconsiderada para efeito de apuração do lucro tributável (lucro real), havendo previsão legal fixando outras alternativas para apuração de um lucro (receita) tributável, que nada tem de semelhante com um valor estimado ou presumido.

A desconsideração do lucro contábil por vício insanável ou falsidade (desclassificação da escrituração) permite que a autoridade fiscal adote um “mal” denominado *lucro arbitrado*, que nada mais é do que substituir o lucro contábil pela receita bruta, ou pelos ativos pertencentes à empresa, ou por outros valores expressamente autorizados em lei, não se caracterizando uma tributação por presunção.

A tributação com base em valores estimados ou presumidos caracteriza uma presunção relativa, já que *sempre* tem direito o contribuinte a fazer prova em contrário, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo.

Em obediência ao princípio da legalidade, o lançamento deve descrever (representar) a conduta tributável com fidelidade à conduta real praticada pelo contribuinte, já que é a causa impulsiva ou motivadora da emissão desse ato administrativo tributário.

O princípio da legalidade exige que o lançamento tributário obedeça à verdade material, não sendo válida, portanto, a utilização de presunções absolutas ou ficções legais, em que a verdade descrita no lançamento tributário é meramente estimada

ou presumida, sem que posteriormente seja realizado um encontro de contas para apurar qual foi o real valor da operação tributada.

Nem sempre a autoridade fiscal consegue descobrir toda a conduta praticada pelo contribuinte, sendo válido, neste caso, que o lançamento tributário exija o pagamento do tributo na proporção dos indícios averiguados, que não podem ser desprezados, sob pena de responsabilidade funcional.

Em direito comparado, algumas legislações tributárias permitem um lançamento tributário resultante de uma transação entre a autoridade fiscal e o contribuinte, quando são descobertos alguns indícios de sonegação fiscal, em quantidade não suficiente para revelar toda a verdade material.²²

Esse tipo de transação não é compatível com o direito brasileiro, em que o princípio da verdade material, conjugado com o direito de petição, permitem ao contribuinte *sempre* questionar a validade do ato administrativo.

21. Reforma do lançamento e sua preclusão

O lançamento tributário é um documento (título jurídico) de acerto jurídico formal, produzido por uma autoridade fiscal, pois é um ato jurídico declaratório de uma verdade ao representar o fato gerador, fazer a sua avaliação jurídica e liquidar a dívida. Para produzir certeza, um acerto jurídico necessita ter alguma estabilidade no mundo jurídico até que se torne definitivo ou imutável.

São definitivos, por natureza, os atos jurídicos declaratórios de uma vontade, os acertos materiais, enquanto uma declaração de verdade pode ser retificada, num prazo preclusivo, quando se descobrir algum erro.

Descobrindo a autoridade fiscal novos fatos que demonstrem a insuficiência do valor da dívida tributária liquidada no lançamento originário, poderá emitir um lançamento complementar com nova valoração jurídica, se for o caso,

²² Assim, na doutrina alemã há quem admita transações (*Vergleiche*) relativamente àqueles casos – embora excepcionais – em que as autoridades fiscais estão legalmente autorizadas, em termos gerais, a moderar a prestação tributária por razões de equidade. NABAIS, José Casalta. *Op. cit.* p. 109.

suplementando o valor devido, em um prazo preclusivo de cinco anos, salvo dolo, fraude ou simulação, ou alguma confissão que tenha o efeito de interromper esse prazo.

Já a certeza jurídica concedida pela autoridade fiscal na valoração do fato gerador obedece a uma preclusão mais restrita, pois se não houver recurso, o lançamento depois de notificado não poderá mais ser retificado, seja por mudança de critério jurídico (interpretação errada da lei), conforme artigo 146 do Código Tributário Nacional, ou por avaliação (qualificação) do fato averiguado.²³

22. Lançamento por homologação

O esgotamento do prazo preclusivo de cinco anos sem que a autoridade fiscal emita um lançamento tributário referente a um determinado fato gerador para exigir um pagamento suplementar ao espontaneamente realizado pelo contribuinte, produz o efeito jurídico próprio de toda preclusão, decadência ou prescrição que é a perda do prazo para invocar um determinado direito.

Esgotado o prazo de cinco anos sem que seja realizado um lançamento tributário, que por definição legal é um ato administrativo, o efeito jurídico próprio da inércia da administração é que o pagamento realizado espontaneamente pelo contribuinte para extinguir a dívida tributária não mais poderá ser complementado pela autoridade fiscal, salvo dolo, fraude ou simulação.

Desta forma, a dívida tributária não estará totalmente extinta, porém não mais poderá ser exigida pela autoridade fiscal, e, como toda dívida de dinheiro, o devedor poderá honrá-la para a extinção de todos os seus efeitos jurídicos.²⁴

²³ Mas se a autoridade lançadora conhecia em toda a sua inteireza os fatos, o erro será de *direito*, ou de *valoração jurídica do fato*, e, portanto, imutável o lançamento. O contribuinte que forneceu os elementos e prestou as declarações corretamente está protegido contra a mudança na interpretação daqueles fatos. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* p. 575.

²⁴ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Lançamento por Homologação. *Revista de Direito Tributário*, nº 31. São Paulo: RT, 2000. p. 146.

A homologação do pagamento ou lançamento por homologação como definido no artigo 150 do Código Tributário Nacional é um fenômeno esdrúxulo ou extravagante, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto do lançamento tributário, por serem realidades jurídicas antagônicas como bem lecionou Paulo de Barros Carvalho.²⁵

Ricardo Lobo Torres ensina que:

A teoria do lançamento por homologação, como averbou Alberto Xavier, que foi quem melhor escreveu sobre o tema entre nós, é artificiosa. A Administração a rigor não pode homologar ato praticado por contribuinte, pois homologação entende sempre com o próprio ato administrativo. (...) Finalmente, inexistente ato jurídico tácito da Administração, ocorrendo simplesmente a preclusão do poder de lançar em virtude da decadência.²⁶

A averbação de Alberto Xavier foi a seguinte:

Em conclusão do que se expôs, verifica-se que nunca há lugar a um verdadeiro lançamento na figura do “lançamento por homologação”: não há lançamento no “autolancamento” pretensamente efetuado pelo contribuinte, como pressuposto do pagamento, pois não existe um ato administrativo; não há lançamento na “homologação expressa”, pois esta nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de quitação; e não há lançamento na “homologação tácita”, que também não é um ato

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 283.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 283.

administrativo, mas um simples silêncio ou inércia produtor de efeitos preclusivos.²⁷

Os artigos 150 e 205 tentam enquadrar um fenômeno típico do Direito Civil – a quitação – que não é compatível com o direito administrativo tributário por ser um ato declaratório de uma vontade. A quitação, assim como a transação, são atos de uma pessoa que tem a liberdade de dispor de seu patrimônio, enquanto a autoridade administrativa tem um mandato para exercer a sua função nos estritos termos da legislação pertinente, só manifestando a sua vontade dentro do campo da discricionariedade autorizado na lei.

23. Conclusão

O dever jurídico tributário, como todo e qualquer dever jurídico, deve ser espontaneamente cumprido pelo contribuinte, não sendo necessário, nem imprescindível, um ato da autoridade administrativa impondo o pagamento, nem um ato de quitação.

As autoridades administrativas, em geral, têm o poder outorgado em lei (potestade – exercício do poder de polícia) de investigar, fiscalizar ou inspecionar o cumprimento da lei no território a si destinado, podendo fazer um relatório dos fatos examinados, qualificando-os para o enquadramento na lei de regência e, se for o caso, deve especificar a consequência jurídica dos atos praticados e respectivas sanções legais. A denominação dada a este ato jurídico administrativo em nada afeta a sua substância ou seus efeitos.

A inspeção administrativa sem a descoberta de alguma ilegalidade ou infração pode ser encerrada sem qualquer formalidade, significando, assim, que nenhuma irregularidade foi encontrada.

Para o correto cumprimento da lei tributária pelos seus destinatários a autoridade fiscal deve prestar orientação, indicando

²⁷ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 91.

a legislação vigente (Consolidação), emitindo atos normativos e esclarecendo às eventuais dúvidas através da resposta às consultas formuladas.

Referências:

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Poder de Polícia Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

CARNELUTTI, Francesco. *La Prueba Civil*. Buenos Aires: Depalma, 1979.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

FALZEA, Angelo. *Voci di Teoria Generale del Diritto*. Milão: Giuffrè, 1978.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Lançamento por Homologação. *Revista de Direito Tributário*, nº 31. São Paulo: RT, 2000.

MARTINEZ, Francisco. *La Consulta Tributaria*. Granada: Editorial Dodeca, 2000. p. XXI.

MAURER, Hartmut. *Droit Administratif Allemand*. Paris: LGDJ, 1994.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MESSINEO, F. *Manuale di Diritto Civile e Commerciale*, vol. I. Milão: Giuffrè, 1950. p. 611. *Apud* GAZZERRO, Filippo. *La Dichiarazione Tributaria nell'Accertamento e nel Contenzioso*. Milão: Giuffrè, 1969.

NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

PARDAL, Francisco Rodrigues. *Código de Processo das Contribuições e Impostos*. Coimbra: Almedina, 1969.

SANCHES, J.L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

SÁ FILHO, Francisco. *Estudos de Direito Fiscal*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1942.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Motivação do Ato Administrativo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 125, fevereiro de 2006. São Paulo: Editora Dialética, 2006.

_____. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal*. 2ª ed., 4ª tir. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VALVERDE, Trajano de Miranda. *Força Probante dos Livros Mercantis*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

VOGEL, Klaus. In NAWIASKY, Hans. *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.