

SILVANIA CONCEIÇÃO TOGNETTI

O direito tributário e a informatização do Estado: nova visão sobre a constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar

Tese apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo para a obtenção do
título de Doutora em Direito.

Área de Concentração: Direito Econômico e Financeiro
Orientador: Professor Dr. Paulo de Barros Carvalho

São Paulo
2009

RESUMO

A informatização da administração pública afetou as relações entre fisco e contribuinte e exige a construção de nova interpretação para o direito tributário. O trabalho dedica-se a interpretar, tendo em vista a informatização da administração tributária, as normas que regulam a constituição do crédito tributário e as que impõem os limites ao poder de tributar. Para isso foca a informatização da Receita Federal no Brasil em especial o universo das declarações eletrônicas. Da análise dos princípios constitucionais, do conceito de tributo e dos limites à criação de ficções e presunções, aponta ser imprescindível o controle interno da legalidade pela administração pública no lançamento tributário, entendendo inválida no direito positivo brasileiro a constituição de crédito tributário por confissão de dívida elaborada pelo contribuinte. Perpassa por diversos pontos da relação entre fisco e contribuinte para reforçar a importância de manutenção, mesmo nos sistemas informatizados, de controles que evitem erros de fato e de direito na constituição do crédito tributário e proporcionem a correção destes com o menor sacrifício possível dos direitos e garantias dos contribuintes. As reflexões expostas podem ser também aplicáveis à administração tributária de outros entes federativos e, certamente, terão utilidade como referência na análise de futuras e desejáveis evoluções no controle informatizado da arrecadação tributária, como o que se anuncia com a finalização da implantação do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.

Palavras-chave: Informatização da administração pública. Princípios Tributários. Constituição do Crédito Tributário.

ABSTRACT

The informatics in public administration affects the relations between tax authorities and taxpayers and requires the construction of new interpretation to the tax law. The work is intended to interpret, for the computerization of tax administration, the rules governing the formation of the tax credit and those imposing limits on the power to tax. For this, keep in focus the computerization of Federal Revenue Services in Brazil, in particular the universe of electronic statements. Analysis of constitutional principles, of the concept of tax limits and of the limits to creation of myths and assumptions shows that the internal control of legality by the government is essential in tax assessments. Therefore, it is not permitted in Brazilian Law, the constitution of tax obligations exclusively based on the taxpayer confession. Throughout various parts of the relationship between taxpayers and tax authorities this study reinforces the importance of maintenance, even in the computerized systems, of adequate controls to avoid errors of fact and law in the constitution of the tax credit and provisions for correction of these errors with the least possible sacrifice of rights and guarantees of taxpayers. The above considerations may also be applied to the administration of tax in States jurisdictions, and certainly this work will be useful as reference in the analysis of future and desirable developments in the computerized system to control tax collection, as it is announced with the completion of the SPED – “Sistema Público de Escrituração Digital” (Digital Bookkeeping Public System) program.

Key words: Informatics in Public Administration. Tax Principles. Tax Credit Assessment.

1. INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA

Este trabalho tem por objeto de estudo o Direito Tributário brasileiro a partir das alterações nele provocadas pela informatização. O fenômeno da informática no cotidiano dos operadores do Direito, dos contribuintes e dos órgãos públicos gerou mudanças culturais irreversíveis que também afetaram o Direito. Nosso foco foi direcionado especialmente para os efeitos da informatização nas normas jurídicas que criaram procedimentos informatizados para a constituição e arrecadação do crédito tributário e as alterações que a introdução dessas normas causou nas demais normas que compõem o sistema jurídico brasileiro, especialmente no campo do Direito Tributário.

Com a introdução de formas eletrônicas de declaração e o cruzamento de informações dos contribuintes verificou-se uma inegável revolução nas atividades que envolvem a constituição do crédito tributário, em especial na Secretaria da Receita Federal, com a criação do Receitanet¹, que permite a comunicação em ambiente virtual com o órgão para o envio de declarações eletrônicas e a proliferação de declarações e controles eletrônicos. Essa revolução tende a se aprofundar com o advento da nota fiscal eletrônica, dos livros contábeis eletrônicos e dos livros fiscais eletrônicos, que formam o SPED – Sistema de Processamento Eletrônico de Dados, em processo de implantação no País².

Esse cenário impõe aos estudiosos do Direito uma rigorosa revisão da teoria sobre constituição do crédito tributário à luz dos limites constitucionais ao poder de tributar, com enfoque principalmente no lançamento por homologação, no erro de direito e no erro de fato na constituição do crédito tributário, nas presunções e ficções no Direito Tributário e na liquidez e certeza do crédito inscrito em dívida ativa. Essa revisão

¹ Receitanet é o serviço eletrônico do Governo brasileiro que valida e transmite, via internet, as declarações de impostos e contribuições federais de pessoas físicas e jurídicas. Esse serviço cria um canal interativo de comunicação, eficiente e seguro, entre o contribuinte e a Secretaria da Receita Federal (RFB). Atendimento mais eficiente, com a transmissão de declarações diretamente para a Base de Dados da RFB, pode ser feita da casa do contribuinte, do escritório, das estações de auto-atendimento na RFB ou de entidade autorizada. Sobre o programa, ver: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/receitanet/caractreceitanet.htm>.

² O SPED foi instituído pelo Decreto n. 6.022, de 22.01.2007, publicado no *DOU* de 22.01.2007, edição extra.

perpassa questões práticas que surgiram com o advento das declarações eletrônicas e da fiscalização efetuada por meio do cruzamento de informações eletrônicas, ou seja, questões que surgiram no contexto da sociedade digital de massa.

Avaliamos neste trabalho as normas jurídicas³ que permitiram os avanços da informatização da administração tributária. Essas normas decorreram de novos diplomas legais ou de novas construções interpretativas dos textos normativos existentes. Verifica-se que tanto foi necessária a inserção de normas, quanto a construção de interpretações para que a informatização da administração tributária fosse possível no formato atual. Entretanto, a informatização em si trouxe novas questões que precisam ser respondidas pelo direito positivo. É o que pode ser observado com os efeitos da informática sobre a constituição do crédito tributário, onde a informatização da Secretaria da Receita Federal exigiu o estabelecimento de algumas presunções e ficções e trouxe uma reelaboração das significações de algumas normas essenciais ao contorno do tributo, em especial as normas sobre lançamento.

O advento de uma nova era onde todas as informações do contribuinte estarão imediatamente à disposição das autoridades fiscais pode significar um grande avanço na eficiência do sistema de arrecadação, mas poderá ser fonte de desrespeito aos direitos e garantias dos contribuintes, como exposto nas páginas que seguem.

Diante desse quadro, o presente trabalho é uma proposta de revisão teórica sem perder a visão das conseqüências práticas decorrentes do tema, trazendo sugestões concretas de aprimoramento do sistema de aplicação das normas tributárias no cenário de informatização da administração tributária. A partir das tensões, dúvidas e conflitos que já se mostram no início do processo de informatização, é possível alertar sobre os riscos que podem ser potencializados com a total informatização da relação entre o fisco e o contribuinte, em fase de implantação.

³ Como na lição de Paulo de Barros Carvalho: "... a norma jurídica é juízo implicacional produzido pelo intérprete em função da experiência no trato com esses suportes comunicacionais." CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 63. "Nunca é demais repetir que as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria, no corpo escrito da lei." Idem. *Ibidem*. p. 239.

Este estudo opta por aproximar-se do Direito reconhecendo-o como forma de linguagem; apropria-se, assim, de técnicas e teorias da linguagem para recortar as normas jurídicas de Direito Tributário e confrontá-las com as implicações decorrentes da informatização. A inserção dos aspectos pragmáticos da informatização nas interpretações tradicionalmente construídas no Direito Tributário resulta em novas possibilidades de construção de sentido e em novos limites para a interpretação, ambos necessários para a manutenção da coerência do sistema jurídico. O fenômeno não é novidade para os estudiosos da linguagem, porque nada mais dinâmico e suscetível de constantes evoluções do que a língua, que precisa adaptar-se o tempo todo às novas possibilidades de comunicação, aos novos códigos, às diferentes interações culturais, sob pena de se tornar obsoleta⁴: “tem que viver em perpétua evolução, paralela à do organismo social que a criou”⁵.

Utilizamos em nosso estudo especialmente o conjunto de normas referentes à informatização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como forma de permitir uma visão mais analítica das repercussões da informatização no Direito. Assim, podemos emitir proposições sobre o nosso objeto de estudo que poderão ser igualmente válidas para os órgãos de arrecadação de um município ou estado brasileiros, ou mesmo de algum outro país onde o sistema jurídico apresente similaridades relevantes com o brasileiro⁶.

⁴ Sobre o tema vê-se Evanildo Bechara, ao escrever sobre língua histórica e língua funcional, destacar que a língua tem um aspecto estático a cada momento, mas não abandona uma visão histórica dos sucessivos estados da língua no tempo. Explica o autor: “Convém distinguir entre estado de língua real e sincronia [referência à língua em um dado momento do seu percurso histórico], considerada de modo absoluto. No estado de língua também está implícita uma dimensão diacrônica [referência à língua através do tempo], já que os falantes, principalmente de comunidades com larga tradição de língua escrita, têm consciência de que certas formas são mais antigas que outras; que algumas já não se usam e que outras são recentes. Todavia, essa ‘diacronia dos falantes’ – que pode ser bem diferente da diacronia do historiador – não importa em relação ao funcionamento da língua, porque todo fato de ‘diacronia’ subjetiva tem de ser descrito no seu funcionamento, isto é, na sua própria sincronia” (BECHARA, Evanildo. *Moderna gramática portuguesa*. 37. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lucerna, 2004. p. 41). “À história da língua compete também referir-se ao aspecto sincrônico à medida que tem de socorrer-se dos vários ‘estados de língua’ sucessivos, pois a ‘gramática histórica’ é a comparação entre os vários sistemas estáticos compreendidos nos limites estabelecidos para estudo” (idem, *ibidem*, p. 41).

⁵ CUNHA, Celso. *Nova gramática do português contemporâneo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001. p. 1.

⁶ A informatização da Secretaria da Receita Federal do Brasil tem inspirado os órgãos de arrecadação de outros países que observam o aumento da arrecadação gerado no Brasil e almejam resultados semelhantes de incremento de receitas. É o caso, por exemplo, da Índia, cujas autoridades fazendárias mantêm intercâmbio de informações com o Brasil, com vistas a implantar sistemas semelhantes naquele país, em especial no âmbito das negociações de cooperação do IBSA, grupo que reúne a administração tributária do Brasil, Índia e África do Sul. Disponível em: <http://www.iol.co.za/index.php?art_id=iol1163776695154T253> e <<http://www.info.gov.za/speeches/2006/06111814151001.htm>>.

Tratamos neste trabalho da informatização unicamente da Secretaria da Receita Federal como recurso que nos permite produzir abstrações e generalizações imprescindíveis para a construção do conhecimento relativo à informatização da administração tributária em geral. Seria impraticável examinar todos os entes tributantes e todos os órgãos de administração tributária e de fiscalização tributária para extrairmos exatamente as alterações, após a informatização de seus processos, na relação entre Estado e contribuinte. É a mesma impossibilidade que enfrenta o biólogo se pretender estudar a relação entre floração e luz solar examinando cada uma das plantas existentes no planeta.

Nesta seara do conhecimento intelectual, o ser humano conta com habilidades mentais que favorecem o desenvolvimento do conhecimento: a abstração e a generalização. Sobre os conceitos, temos os esclarecimentos do Professor Alaôr Caffé Alves:

“(…) Em sentido filosófico, abstração é palavra que designa o ato intelectual de separar o que é sempre o mesmo, o que é sempre idêntico, em coisas que são diversas. Designa o ato de pôr de lado o que individualiza os seres singulares e reais, e de ficar com o que é comum a esses mesmos seres. Abstração é, em suma, o ato de libertar o universal da garga dos elementos individualizadores. E esse universal é que constitui o conceito (ou idéia).

Cumprir fazer uma distinção entre generalizar e abstrair. Esses atos intelectivos são sempre solidários, mas distintos. A abstração de uma qualidade (o seu destaque) pressupõe a comparação entre objetos diferentes que possuem essa qualidade como característica comum. Por exemplo, o copo de vidro transparente e a água transparente. Comparando objetos tão diversos, abstraímos a qualidade comum a eles: a transparência. Pelo fato mesmo de isolar essa qualidade, podemos aplicá-la a eles e a outros objetos (o ar, por exemplo), generalizando-a para todos os casos”⁷.

⁷ ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação; elementos para o discurso jurídico*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 76.

Assim, destacamos elementos relevantes decorrentes da análise das normas que acompanharam o processo de informatização da Secretaria da Receita Federal e que permitem abstrair conceitos que poderão ser aplicados de forma geral à administração tributária de Estados, Municípios ou de outros países.

Especialmente com o desenvolvimento do projeto conhecido pela sigla SPED (Sistema de Processamento Eletrônico de Dados), que resultou na implantação da nota fiscal eletrônica, do livro fiscal eletrônico e dos livros contábeis eletrônicos, é irreversível o processo de informatização na relação fisco/contribuinte. Este processo demonstra que algo diferente está acontecendo nas relações intersubjetivas afetadas pelo Direito Tributário, o que exige reflexão, análise e estudo. Entretanto, em relação às recentes inovações do SPED, ainda não será possível analisar seus efeitos para o Direito Tributário, porque estarão integralmente implantadas apenas em 2009. Acreditamos, porém, que nosso trabalho também poderá contribuir para as questões que podem advir em função desse novo sistema.

Há uma percepção empírica, dissociada de um conhecimento com pretensões científicas, de que com a informatização da Secretaria da Receita Federal os direitos dos contribuintes estão sendo sacrificados em nome da eficiência da arrecadação. Essa percepção instiga o estudioso do direito a questionar a eficácia das normas que asseguram os direitos dos contribuintes e a validade das normas que inseriram no sistema as estruturas necessárias para a informatização da administração tributária.

Ives Gandra, em texto publicado no jornal *Valor Econômico*, de 23.12.2004, sob o título “A 25.^a hora tributária”, catalisa o desapontamento dos contribuintes e operadores do Direito Tributário com “os computadores” da administração tributária. Do texto recolhemos algumas passagens:

“Virgil Gheorghiu, notável autor romeno, escreveu famoso romance sobre a 2.^a Guerra Mundial, intitulado a ‘25.^a hora’. Um dos episódios do livro narra os julgamentos ocorridos no campo de concentração, em que as perguntas dirigidas aos prisioneiros eram sempre as mesmas e quaisquer que fossem as respostas, a decisão proferida era rigorosamente igual. Sugeriu, então, a personagem

chave desse episódio (Triyan Koruga) que a solução ideal seria – para efeitos de economia processual – permitir que os prisioneiros fossem inquiridos por uma máquina, que já teria a condenação gravada, pois o que menos importava, naqueles interrogatórios, era a defesa dos acusados.

A ironia do romancista do único país latino da região aplica-se, infelizmente, à atual realidade brasileira, em matéria tributária. Hoje, quem manda na Receita são os computadores. São eles que aceitam ou não, segundo seus programas, as respostas e as justificações dos contribuintes, acusando-os de sonegadores, sempre que os pagamentos por eles realizados não estiverem rigorosamente iguais aos dados com que foram alimentadas as máquinas pelos técnicos em informática, que, no mais das vezes, nunca se especializaram em direito tributário.

E, com isto, os computadores, que vieram para reduzir o custo da administração pública e dos contribuintes, não só pioraram consideravelmente a vida de ambos, como entulharam o Poder Judiciário de questões inúteis, onerosas, em que tributo já pago continua sendo cobrado, com enormes prejuízos para todos.

(...)

(...) porque a ditadura dos computadores impõe programas falhos e incompletos, o contribuinte adimplente, que tudo pagou, é submetido à tortura de permanecer horas na fila, a ter que deflagrar procedimentos que são olímpicamente ignorados, a ficar privado de documento indispensável para inúmeros atos da vida civil e comercial (certidão de regularidade fiscal), a sofrer constrições patrimoniais que lhe retiram a disponibilidade de bens. A máquina judiciária é acionada inútil e indevidamente. E a administração pública perde tempo e dinheiro, podendo, inclusive, ter que arcar com a sucumbência pela cobrança de importâncias que se encontram nos cofres públicos desde o vencimento do tributo! Tudo porque os programas são falhos, incapazes de certificar algo extremamente

simples: ou seja, se o dinheiro do contribuinte entrou ou não entrou nas burras estatais...”⁸.

A visão de que o Direito Tributário disciplina as relações entre contribuintes e o fisco é o ponto de partida das reflexões que nos propomos e traduziu-se no principal corte introduzido no tema, que não se ocupa dos aspectos de direito financeiro, ou seja, as relações atinentes às receitas e despesas do Estado. Pretendemos avaliar diversas conseqüências da informatização quanto à sua capacidade de pacificar as relações entre fisco e contribuintes ou, ao contrário, de intensificar tais conflitos. Não nos propusemos a avançar sobre os efeitos da informatização na arrecadação ou na redução de despesas com as atividades arrecadatórias, embora algumas ilações a respeito perpassem o trabalho.

Ao fazermos o percurso de geração de sentido⁹ das normas constitucionais, imprescindível para a construção da interpretação das normas jurídicas que formam o arcabouço dos limites constitucionais ao poder de tributar, para destacar os enunciados que veiculam as garantias e direitos dos contribuintes, deparamo-nos com inúmeras questões para a elaboração de significados. Essas questões envolvendo direitos e garantias do contribuinte foram abordadas em nosso trabalho, mas não temos aqui um estudo a mais sobre temas constitucionais, visto que o tema já mereceu o esforço de sistematização de talentosos autores¹⁰, dos quais nos valem em nossas incursões sobre o assunto.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A 25.^a hora tributária. *Valor Econômico*, de 23 dez. 2004, Caderno Empresas.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 181.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996, por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998; BENTLEY, Duncan. *Taxpayers' rights: theory, origin and implementation*. Netherlands: Kluwer Law International, 2007; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008; CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988; sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998; CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997; COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007; FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005; GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999; LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996; MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001; PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000; TORRES, Ricardo Lobo.

Nesse processo realizamos um corte lógico, onde arbitrariamente elegemos os pontos da atividade de arrecadação e fiscalização que nos interessam para a seguinte investigação:

- Os limites constitucionais ao poder de tributar estão sendo respeitados no cenário de informatização?
- Em que medida as significações tradicionais de lançamento, inscrição em dívida ativa, presunção de liquidez e certeza, entre outras, podem ser aplicadas ao modelo atual de arrecadação e fiscalização?
- O devido processo legal está sendo observado neste novo momento da história do Direito Tributário, onde toda atividade tributária pode surgir e desaparecer em ambiente informatizado?

Assim, na elaboração de significados, perquirimos sobre a necessidade de adaptações a conceitos basilares do Direito Tributário, tais como obrigação tributária, crédito tributário, lançamento, arrecadação, fiscalização, inscrição em dívida ativa, entre outros. Em muitos casos, verificamos inúmeras dificuldades para harmonizar esses conceitos no novo ambiente informatizado da administração pública. Em outros casos, identificamos falsos problemas, pois respondidos com a criação de novas interpretações para os textos legais vigentes.

Em nosso estudo guiamo-nos pelos diversos aspectos da análise semiótica: a sintaxe, a semântica e a pragmática¹¹. Com esses instrumentais descrevemos os direitos dos contribuintes que poderiam se opor às normas jurídicas que introduziram a informatização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, assim como os princípios constitucionais que ampararam a própria informatização. Detalhamos as normas que regulam os procedimentos informatizados e talhamos limites a partir dos direitos e

Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

¹¹ “E o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. (...) O plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos lingüísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema. O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com os objetos significados. Tratando-se da linguagem jurídica, é o modo de referência à realidade: qualificar fatos para alterar normativamente a conduta. E o pragmático é tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos. (...)” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 99-100.

garantias dos contribuintes para a administração pública “pós-informatização” que não se mostravam nítidos em uma análise mais superficial. Com isso, pretendemos contribuir com a evolução do Direito Tributário, trazendo novos ângulos de visão para antigos temas e novos problemas que precisarão ainda de providências do Legislativo, do Judiciário e do Executivo para conciliar os diversos interesses a serem protegidos dentro do sistema jurídico.

Demos especial atenção aos ruídos na comunicação entre contribuinte e ente tributante, que podem ser encontrados, por exemplo, na relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo na hipótese de preenchimento incorreto de uma declaração eletrônica de obrigações tributárias, ou na não identificação de um pagamento dentro do sistema da Receita Federal por inúmeros motivos. Embora os exemplos utilizados tenham como foco a União, serão igualmente aplicáveis a outras pessoas políticas e a outros órgãos da administração informatizada. Entretanto, vimos nesses ruídos dados relevantes para apontar a necessidade de elaboração de uma nova interpretação do Direito Tributário nesse aspecto, a par das manifestações atuais da jurisprudência nacional.

Nosso objetivo é suscitar a discussão e apontar algumas soluções, manipulando estruturas teóricas e experimentando instrumentos metodológicos que podem enriquecer o debate e oferecer visões novas para um assunto que se tornou lugar-comum nas reclamações cotidianas dos contribuintes, mas que merece dos estudiosos do direito maior sistematização e propostas consistentes de interpretação e de desenvolvimento legislativo.

No Brasil, a informatização da administração tributária ainda não foi abordada como objeto de estudo, como um elemento a ser considerado na elaboração da interpretação das normas tributárias. Há trabalhos relevantes sobre o direito e a internet abordando diversos aspectos das novas tecnologias no Direito.

Pretendemos inaugurar o tema da informatização da administração tributária no estudo do Direito Tributário. A informatização da administração tributária faz-se sentir em momentos relevantes da relação entre fisco e contribuinte: nas chamadas pelo Código Tributário Nacional (CTN) obrigações acessórias, na constituição do crédito

tributário, no processo de fiscalização, no processo administrativo tributário, na inscrição em dívida ativa e na própria execução fiscal. É, portanto, importante analisar se esse aspecto pragmático irradia novas possibilidades de interpretação das normas tributárias, entre as quais as normas constitucionais que enunciam princípios tributários.

É inegável a multiplicação e a complexidade dos deveres jurídicos instrumentais que a informatização trouxe. Contribuintes e não contribuintes diariamente vêm-se diante de códigos e quadros nos quais precisam traduzir suas atividades econômicas. São inúmeras as obrigações eletrônicas a serem cumpridas, trazendo avanços e retrocessos no processo de controle das atividades dos contribuintes. Os avanços são perceptíveis no volume de informações que é colocado à disposição da administração tributária de forma instantânea. Os retrocessos são representados pelas inúmeras cobranças incorretas que são geradas a partir dessas mesmas informações.

Outro tema bastante alterado nesse novo cenário é a constituição do crédito tributário, que consagrou de forma inequívoca o chamado pelo CTN “lançamento por homologação” e acrescentou-lhe conseqüências cuja pertinência em nosso sistema tributário precisa ser verificada. É importante entender se realmente é possível constituir o crédito tributário por confissão de dívida pelo contribuinte. Também precisamos rever os limites do lançamento por homologação na forma como se apresenta em nosso sistema jurídico.

A cobrança do crédito tributário também suscita novos e interessantes aspectos, à medida que o ato de inscrição em dívida ativa e as cobranças judiciais também foram informatizados. Aqui o papel de controle da legalidade representado pela revisão que precede o ato de inscrição em dívida ativa foi superado pela confissão do contribuinte, mas ainda restam dúvidas sobre a adequação desse expediente no direito positivo. Como explicar que um sistema, que se pauta pela eficiência, possa produzir constantemente execuções fiscais de dívidas inexistentes?

Os temas abordados neste trabalho pretendem fornecer subsídios para, em síntese, trazer novas interpretações para o Direito Tributário. Em especial, são construídas novas interpretações de institutos de grande relevância, tais como os limites ao poder de tributar (legalidade, devido processo legal, isonomia e eficiência) e a constituição e cobrança do crédito tributário (declarações eletrônicas, erros no cumprimento de obrigações acessórias, lançamento, inscrição em dívida ativa, presunções e ficções). Essa análise se dará a partir das normas inseridas para permitir a obtenção do atual nível de informatização e a partir das interpretações construídas para essas normas.

Primeiramente, apresentamos os conceitos e pressupostos que fundamentam nosso trabalho. Entendemos que o trabalho científico inicia-se com a fixação das premissas metodológicas utilizadas para que o leitor possa acompanhar a coerência do pensamento exposto e criticá-lo, o que é o caminho para o desenvolvimento de novas idéias e para a construção do conhecimento, em especial em uma sociedade informatizada de massa cuja característica principal é a constante mudança.

Posteriormente, apresentamos o contexto da administração informatizada sobre o qual elaboramos esta tese. O direito tem como objetivo intervir nas condutas intersubjetivas que ocorrem no seio da sociedade. Para analisar a norma jurídica, tão importante quanto reconhecer seus aspectos sintáticos e semânticos, é distinguir os aspectos pragmáticos que influenciaram a enunciação da norma e que tal norma, uma vez posta, passa a influenciar.

Em seguida, discorreremos sobre os princípios constitucionais que no sistema jurídico interferem sintaticamente nas normas postas, influenciando os limites para a construção de sua interpretação.

Em continuidade, o trabalho segue examinando o direito positivo quanto à instituição de deveres jurídicos instrumentais, constituição do crédito tributário, processo administrativo e inscrição em dívida ativa, com destaque para os conflitos

trazidos pela informatização. Acrescentamos nesse ínterim aos aspectos pragmáticos e sintáticos antecipados um estudo semântico das normas. Assim, pretendemos inserir nossa contribuição com propostas para uma interpretação das normas tributárias na administração tributária informatizada do século XXI.

Para que o trabalho não fosse desvirtuado para uma análise de casuísticas da informatização, os casos concretos aparecem ao longo do texto como exemplos para as análises trazidas.

13. CONCLUSÃO

A partir das reflexões desenvolvidas no curso do trabalho, alcançamos várias conclusões que passamos a enunciar.

Inicialmente sobre a produção do conhecimento, concluímos que:

1. Há várias formas de aproximação de um objeto de conhecimento. Somente podemos trazer descrições e conclusões sobre os objetos que estudamos a partir das premissas que estabelecemos para conhecê-los, sendo que toda forma de aproximação será válida se permitir a revelação de aspectos do objeto sob estudo. Afinal, a total identidade com o objeto jamais será alcançada pela atividade cognoscente.

2. A evolução do conhecimento científico e das teorias da linguagem permitiu ao ser humano entender que o conhecimento sempre se dará no âmbito da linguagem. O conhecimento é uma relação entre significações. Como o conhecimento se constrói através da linguagem, somente prevalece até que nova linguagem produza novo conhecimento que acrescente ou afaste o que se tinha até aquele momento como “verdade” e “certeza”. Toda verdade e toda certeza existe dentro de um determinado sistema de referência e em um dado espaço e tempo. A “verdade” sempre dependerá do sistema de referência em que está inserida, e somente se justifica dentro de um processo de linguagem e interpretação.

3. Não se extrai de um texto o seu conteúdo, mas se relacionam ao conjunto de signos ali expostos a significações que são construídas pelo intérprete. Essa distinção é fundamental, porque coloca em evidência a figura humana essencial para a aplicação da norma jurídica, mesmo porque intrínseca a qualquer interpretação da linguagem: só o ser humano preenche com significações os signos lingüísticos. Foi essa possibilidade de linguagem que fundou a história e permitiu o desenvolvimento e a transmissão do conhecimento.

Essas proposições sobre o conhecimento e a linguagem permitiram desafiar algumas “verdades” declaradas pelas nossas mais altas cortes e submetê-las a um confronto com as demais normas do direito positivo brasileiro. Assim, enfrentamos o tema da constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar diante da informatização da administração tributária, para produzir as seguintes conclusões:

1. Podem ser elaborados a partir do texto constitucional os princípios e sobreprincípios que interpenetram todo o sistema do direito positivo, conferindo limites para a produção de normas que virão a integrar o sistema ou determinando a competência dos diversos órgãos produtores de normas.

2. No Direito Tributário é evidente o interesse público nas atividades exercidas pelo Estado, exigindo postura deste compatível com tal interesse, não podendo a eficiência ou praticabilidade se sobrepor aos princípios e direitos fundamentais que precisam ser resguardados pelo Estado. É obrigação da administração tributária observar estritamente a lei impositiva, não podendo assumir incidência unicamente porque confessadas, ainda que objeto de erro na informação. Esse afastamento da legalidade tem implicações também sobre o princípio da capacidade contributiva.

3. Os princípios tributários apontam claramente que não podem constituir tributos parcelas que sejam transferidas do patrimônio do particular para o patrimônio público sem previsão em lei ou em desrespeito aos limites constitucionais ao poder de tributar. A obrigação tributária está limitada pelos elementos da regra-matriz de incidência, sendo a enunciação da norma individual e concreta de constituição do crédito tributário vinculada a esses elementos. Demonstrada, na linguagem competente e por meio de provas, a inexistência de um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária, não mais se configura a obrigação tributária, não se está diante de um tributo.

4. O princípio da legalidade, impondo que o tributo decorre da lei e somente pode ser qualificado como tal aquele que corresponda integralmente à previsão legal, exige controle pela própria administração pública dos atos de constituição do crédito tributário. O princípio do devido processo legal confere ao contribuinte o direito de participar desse reexame da legalidade dos atos administrativos de arrecadação, visto seu

interesse em manter a salvo seus bens diante de exigências que não estejam em conformidade com a lei.

5. A capacidade contributiva e a isonomia exigem ação da administração tributária para combater a sonegação e a evasão fiscal. É nesse contexto que a informatização e os mecanismos de tributação de massa, com presunções e tipos, atuam em defesa da isonomia, impedindo que deixe de ser tributado contribuinte que tenha capacidade econômica para tanto. Todo esforço no aperfeiçoamento da cobrança e fiscalização dos tributos age em favor da isonomia e da capacidade contributiva

6. Não pode a tributação, porém, onerar de forma diferente contribuintes que se encontram em condições semelhantes, porque todos devem contribuir para a manutenção do Estado conforme sua capacidade econômica. Assim, quando a administração tributária resiste à retificação de informações incorretamente prestadas pelo contribuinte, em vez de agir pela isonomia, fere tal princípio.

7. A disciplina sobre constituição do crédito tributário cabe a lei complementar no sistema da Constituição Federal de 1988, sendo o Código Tributário Nacional o diploma legal que tem o efeito da lei complementar em questão. Uma lei ordinária (ou um Decreto-lei, no regime constitucional anterior, como é o caso do Decreto-lei 2.124/84, ou ainda, uma eventual Medida Provisória) que pretenda alterar a forma de constituição do crédito tributário, determinando que a comunicação de existência de crédito tributário em documento fiscal caracteriza confissão de dívida e permite a cobrança do crédito, precisa observar os limites constitucionais. Caso contrário, não se poderá falar em constituição do crédito tributário válida, ou seja, pertencente ao sistema jurídico positivo.

8. A constituição do crédito tributário, na prática, deixou de ser atividade privativa da autoridade administrativa “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” para se tornar atividade de alto risco para o contribuinte, que pode ver-se compelido a liquidar tributo que não decorre da ocorrência do fato gerador, em montante que não corresponde ao previsto na legislação, ou ainda em situações onde não seria o sujeito passivo da obrigação.

9. Diante da prova de inocorrência do fato gerador, ou da ocorrência do fato gerador em condições diversas das apontadas no documento que pretendeu veicular a cobrança do crédito, a cobrança não pode subsistir. Portanto, subtrair o direito do contribuinte de realizar tal prova, ou atribuir presunção absoluta a partir de suposta confissão de débito, são expedientes que não encontram amparo na Constituição Federal

10. As medidas que se fundamentam na praticabilidade precisam se revestir de equilíbrio e moderação, devendo observar claramente as limitações constitucionais. Ou seja, a praticabilidade deve “conviver harmonicamente com os direitos de propriedade e liberdade, essencialmente atingidos pela tributação”.

11. Eficiência na arrecadação não significa aumentar a arrecadação a qualquer custo. Ser eficiente na arrecadação é obter o mesmo valor de arrecadação com menor esforço de todos os contribuintes e com baixa utilização da máquina fiscalizadora. Tributos com arrecadação eficiente findam por contar com maior cumprimento espontâneo da obrigação tributária.

12. O excesso de deveres jurídicos instrumentais, a alguns dos quais se confere equiparação de lançamento tributário, ou seja, atribuem-se, por ficção, as mesmas conseqüências jurídicas do lançamento, pode afetar a legalidade e a segurança jurídica.

13. No lançamento por homologação, ao realizar o pagamento do tributo, referido na sistemática no Código Tributário Nacional como antecipação, o sujeito passivo verte em linguagem as atividades de aplicação da norma tributária que realizou para apurar o tributo devido. É o documento de arrecadação que introduz no sistema a norma individual e concreta que vincula o sujeito passivo e o sujeito ativo em torno da obrigação tributária. É no instante do pagamento, com a apresentação de sua guia de recolhimento informando o tributo devido, que se enuncia a norma individual e concreta emitida exclusivamente pelo contribuinte na forma prevista no sistema jurídico positivo.

14. Outros elementos que chegam ao conhecimento da administração tributária por meio do cumprimento dos deveres jurídicos instrumentais

podem propiciar a verificação de erros na norma individual e concreta que exijam nova norma individual e concreta que substitua ou complemente a anterior. Esta nova norma será emitida pela administração tributária sempre através do lançamento de ofício.

15. A partir da publicação de um veículo introdutor de norma geral e abstrata, o contribuinte destinatário da norma sabe que se ocorrer o evento descrito na hipótese da norma ficará sujeito ao pagamento de tributo. Se o referido tributo estiver submetido à sistemática do lançamento por homologação, ocorrido o evento previsto na hipótese da norma geral e abstrata, o sujeito passivo ali indicado ou o sujeito ativo ou um responsável tributário deverá relatar em linguagem o acontecimento, constituindo a obrigação tributária na forma prevista na lei geral e abstrata. Esse relato em linguagem será a norma individual e concreta, o ato de lançamento.

16. Ainda que se possa reduzir o lançamento por homologação à produção pelo próprio contribuinte da norma que constitui o crédito tributário, temos por previsão expressa do Código Tributário Nacional que essa modalidade apenas se aplica na hipótese em que o contribuinte antecipou o pagamento do tributo. Logo, sobre parcela que não corresponda à antecipação de pagamento, não estaríamos mais tratando dessa modalidade.

17. A regra matriz de incidência tributária é formada por diversos critérios. A ausência de qualquer desses critérios impede que se tenha a instituição válida de um tributo. Da mesma forma, ao enunciar a norma individual e concreta de lançamento, não pode estar ausente qualquer desses critérios, ainda que de forma implícita, sob pena de não se constituir validamente a obrigação tributária.

18. Não poderá prevalecer hipótese de tributo que foi incorretamente lançado porque incorreu em erro de fato ou erro de direito. O lançamento necessariamente deve descrever o evento ocorrido no mundo fenomênico que se identifica com a hipótese de incidência prevista na norma geral e abstrata de incidência. Se relato posterior do mesmo evento, realizado por provas válidas, apontar que em algum elemento o evento não correspondia à primeira descrição, mas a uma segunda descrição que se afasta da hipótese de incidência, não mais haverá tributo e, portanto, não é possível manter a exigência.

19. Da mesma forma, se, ao atribuir a conseqüência do fato jurídico descrito na norma individual e concreta, o aplicador, por identificar incorretamente a norma geral e abstrata aplicável, indicar pagamento de valor diverso daquele que, na forma da norma geral e abstrata, se aplica ao fato jurídico relatado, é possível, sempre pressupondo novo relato e realização de prova autorizada, produzir nova norma individual e concreta que determine o pagamento do tributo em obediência estrita aos limites legais.

20. Independentemente do momento e de quem realiza o lançamento, há um interesse público, pressuposto do fato de apenas ser tributo o que atende completamente a todos os requisitos legais, em relatar adequadamente o evento e aplicar adequadamente a conseqüência normativa. Esse interesse público é incompatível com um procedimento de arrecadação que não contenha a previsão de controle interno da legalidade pela administração pública.

21. Presunções, ficções, declarações e lançamentos não podem se sustentar sobre erros. No campo tributário, erros podem conduzir à exigência de quantias diversas das autorizadas pela lei e, portanto, que não podem se enquadrar no conceito de tributo. A verificação de problemas intranormativos ou internormativos na norma individual e concreta que determina a exigência do tributo exige revisão pela administração pública e não comporta a afirmação de que para qualquer desses problemas uma presunção possa dispensar a administração pública de reexaminar a norma emitida.

22. Ao falar de erro de fato, ainda se está falando da norma individual e concreta que pode ter recolhido elementos do evento que, posteriormente, se mostram incorretos ou incompletos. Nas hipóteses de erro de fato, sempre há um desalinhamento entre o que foi comprovado e a norma individual e concreta, seja afetando o antecedente dessa norma, seja afetando o seu conseqüente. As incorreções decorrerão da verificação na linguagem das provas, que, ao afetar o antecedente ou o conseqüente da norma individual e concreta, exigem a emissão de nova norma individual e concreta adequada para os fatos. Destacamos a questão da necessidade de provas porque, como explicado, o evento que não seja vertido em linguagem competente continua indiferente para o Direito. Assim, se o evento for diverso do que consta da norma individual e concreta de lançamento, mas o contribuinte não conseguir demonstrá-lo, não produzir as provas

adequadas para desconstituir o fato, não haverá juridicamente incoerência a ser corrigida na norma, não haverá erro de fato.

23. No erro de direito sempre haverá uma incoerência na linguagem em razão da necessidade de se considerar a previsão de uma segunda norma geral e abstrata (ou individual e abstrata, ou individual e concreta), com a qual aquela norma individual e concreta conflita. No erro de direito sempre haverá incoerência entre duas ou mais normas que invalidam a norma individual e concreta antes enunciada. Pode acontecer, porém, que o fato jurídico não tenha qualquer incorreção, que as provas produzidas confirmem o fato como descrito na norma individual e concreta de lançamento, mas mesmo assim o lançamento não subsistir em razão de erro de direito.

24. Não se pode refutar a aplicação de presunções e ficções no Direito Tributário com base unicamente em suas definições, à medida que nos afastamos dos conceitos que associam esses institutos com negação deliberada da verdade. Ao entendermos as presunções e ficções como técnicas legislativas, a primeira como forma de disciplinar a prova e a segunda como forma de veicular de forma remissiva direitos e obrigações, encontramos muitas possibilidades de utilização no Direito Tributário sem prejuízo das garantias dos contribuintes.

25. Nas ficções jurídicas o que temos é a equiparação de uma situação fática a outra situação ficcional com a finalidade de atribuir à segunda a mesma consequência da primeira. Nesse sentido, a ficção não afirma um fato que não corresponde à realidade, mas impõe igual consequência jurídica a situações diferentes. Como norma de remissão, maiores problemas não restam para conciliar as ficções com os princípios de Direito Tributário, porque a transgressão a princípios tributários não se dará pelo fato de haver uma ficção, mas pelo fato de a norma imposta de forma reduzida na ficção, quando escrita em sua forma completa, ofender a algum princípio tributário.

26. Entre presunções e ficções há uma diferença de estrutura e finalidade. Nas ficções temos uma mesma consequência aplicada a dois fatos que não são idênticos, mas foram equiparados pela vontade do legislador. Nas presunções vemos hipóteses criadas pelo legislador para as quais a comprovação de um fato conhecido será suficiente para se tomar como existente outro fato. Como se vê, há um juízo de

probabilidade que gera uma dependência entre ambos os fatos. No caso de uma presunção absoluta, tal vinculação entre a comprovação de um fato e a existência do outro sequer admite prova em contrário. Na presunção relativa poderá ser demonstrado que, apesar da previsão legal de que na presença de um fato toma-se como certa a existência do outro, isso não se deu no caso concreto. Nas presunções discute-se como comprovar um fato, logo estamos no campo das provas. Destaque-se que o legislador nesse ponto não está atribuindo diferente direito ou obrigação, como faz nas ficções, mas dispensando a realização de prova.

27. De qualquer forma, não é o princípio da legalidade que é desafiado pela existência de presunções relativas. Há lei instituindo a presunção. Outros princípios podem ser óbices à presunção, como o devido processo legal, na hipótese em que a presunção impõe uma prova impossível de ser realizada pelos contribuintes ou quando a presunção pretende uma aplicação retroativa que impediria o contribuinte atingido de conservar as provas que poderiam favorecê-lo. Por ser norma referente à prova é o devido processo legal que precisará ser cuidadosamente resguardado na criação de presunções legais relativas.

28. No que se refere à comprovação da ocorrência do fato gerador, as presunções legais absolutas ofendem o devido processo legal, na medida em que mesmo quando o contribuinte tem provas da inoccorrência do fato gerador deveria submeter-se ao pagamento do tributo. Em nossa visão, as presunções legais absolutas levariam à tributação em situação onde possível a comprovação de inexistência do fato gerador, não se coadunando com o devido processo legal.

29. A presunção legal, ainda que relativa, precisa atender também o princípio da proporcionalidade. Ao criar uma presunção é importante que estejam presentes a necessidade, a adequação e a justa medida, requisitos da proporcionalidade ou da razoabilidade. Não se pode criar uma presunção sem que se vislumbre a necessidade de imposição desse ônus ao contribuinte. Normalmente, essa necessidade vem de práticas de evasão fiscal que podem ser contidas com a instituição da presunção. Além disso, a presunção precisa ser adequada para atender a essa necessidade, e não poderá impor sacrifício de direitos maior do que o resultado que se possa obter da presunção.

30. As equiparações, ficções e técnicas de presunção são elaboradas pelo legislador. Não se admite a ampliação das previsões normativas para alcançar por indícios ou presunções não legisladas, ou ainda por interpretações extensivas ou econômicas, fatos que não estavam previstos em lei. O princípio da eficiência ou da praticidade precisa ser cotejado com outros princípios em nosso sistema tributário.

31. É desejável o estabelecimento de presunções que confirmam agilidade ao cumprimento espontâneo de obrigações tributárias e à cobrança de tributos, mas isso não pode resultar em aniquilamento do controle interno da legalidade, imprescindível em matéria tributária e fundamental para a criação unilateral de título executivo que gozará de liquidez, certeza e privilégios.

32. O sistema jurídico positivo não faculta à administração afirmar que como o contribuinte adimpliu voluntariamente um tributo indevido foi displicente, incauto e não teria direito à devolução. A norma complementar é rígida no conceito de que ao sujeito ativo cabe apenas o tributo. Se valores outros foram recolhidos, que não se enquadrem no conceito legal de tributo, por erro de fato ou de direito, precisam ser retirados dos cofres públicos e devolvidos ao contribuinte.

33. A confissão de dívida atribuída às declarações apresentadas pelo contribuinte não podem, pela necessidade de se ajustar sintática e semanticamente às demais normas do sistema jurídico, ter como consectário um grau de definitividade que exclua completamente a atuação das autoridades fazendárias e limite a possibilidade de prova do contribuinte. É um facilitador, como as declarações sobre os fatos são no lançamento por declaração, mas sempre estarão sujeitas a revisões diante da prova.

34. Não se pode permitir que o contribuinte seja considerado devedor até prova em contrário. O fato de que há uma informação que não encontra ressonância nos computadores da Fazenda não pode se tornar em confissão de dívida com *status* de presunção absoluta.

35. A hipótese de inscrição em dívida ativa do saldo a pagar apontado na declaração do contribuinte gera uma presunção de liquidez e certeza para tal informação em prejuízo do direito à ampla defesa do contribuinte. A hipótese de inscrição

em dívida ativa dos valores correspondentes às diferenças apuradas em procedimento de mera auditoria interna, diante do sistema jurídico posto, é inadmissível, pois tal “revisão” tem previsão no CTN e chama-se lançamento de ofício, com a diferença de que há garantia de ampla defesa em processo administrativo não concedida nas referidas “auditorias internas”. Denominar “auditoria interna” foi o expediente utilizado para suprimir o processo administrativo correspondente.

36. Entendemos possível tornar o processo de cobrança e fiscalização dos tributos automático e informatizado, apenas não se pode informatizar esse processo excluindo-se completamente a responsabilidade do Estado, pois não poderia um processo com tal característica continuar gozando dos privilégios do crédito tributário, em especial de sua condição de liquidez e certeza, após a inscrição em dívida ativa.

37. Impõe-se a existência de procedimento interno que confronte as informações sobre um dado tributo com os demais tributos informados, com outras informações do contribuinte, ou até mesmo a intimação do contribuinte para explicar a discrepância identificada. Essas verificações afastariam erros e tornariam a cobrança da dívida ativa mais eficiente, no sentido de conversão de cobranças em receitas. Afinal, cobrar o que não é devido só faz movimentar o Judiciário, sem resultado para os cofres públicos, não representando eficiência mas desperdício de recursos públicos. Além disso, deve-se levar em conta que uma cobrança indevida para a qual o contribuinte precise se defender em sede de execução fiscal também não representa eficiência para a sociedade em geral, porque impõe onerosidade excessiva, comprometendo por vezes a atividade do contribuinte.

38. O mecanismo adotado pela Secretaria da Receita Federal de encaminhar para a dívida ativa valores declarados pelo contribuinte como quitados, mas cuja prova da quitação não é identificada pela administração tributária, desconsidera a previsão de processo administrativo tributário para sanar as questões relativas à constituição e cobrança do crédito tributário.

39. Como se vê claramente no texto legal, o sistema jurídico positivo confere liquidez e certeza ao título executivo constituído com a inscrição em dívida ativa, mas confere *status* de controle interno da legalidade ao ato de inscrição.

Portanto, no caso de tributos declarados em DCTF e não recolhidos, não se justifica, no sistema jurídico positivo, a completa ausência de qualquer verificação por parte da administração tributária, por ocasião da inscrição dos respectivos débitos em dívida ativa.

40. A importância do momento de inscrição em dívida ativa, com a consequência gravosa de constituição unilateral de título executivo contra o contribuinte, foi reconhecida pela legislação positiva, que, além de atribuir caráter de controle da legalidade ao ato de inscrição, impôs que a apuração e inscrição, no caso da União, fossem atribuições da Procuradoria da Fazenda Nacional. Vislumbra-se a necessidade da presença de um profissional habilitado em direito para realizar a última verificação do crédito tributário, na figura da Procuradoria da Fazenda Nacional.

41. É justamente a característica de controle interno da legalidade por pessoa habilitada que justifica a conferência do caráter de liquidez e certeza da dívida ativa. Retirado qualquer controle interno da legalidade, os atributos conferidos à certidão da dívida ativa e os privilégios do crédito fazendário tornam-se excessivos, desrespeitando a razoabilidade e o devido processo legal.

42. É impossível não registrar a crítica ao fato de que os valores envolvidos deveriam ser sopesados antes da absoluta negativa de emissão de certidão. Também deveria existir a previsão no contexto da constituição do crédito tributário de pedido de informações ao contribuinte, que até poderia ser automático e informatizado. Essa providência da administração poderia evitar cobranças indevidas, especialmente nos casos em que o contribuinte arrecada mensalmente milhões e aparece uma pendência de valor irrisório. Deve existir uma presunção de que o contribuinte cumpre suas obrigações, ainda que tal presunção vigore apenas pelo prazo de resposta ao pedido de informações, e não o contrário, como acontece atualmente.

43. A informatização traz muitos benefícios para a administração tributária, mas esta não pode transferir todos os ônus da informatização imediatamente ao contribuinte. A informatização envolve riscos, e esses riscos precisam ser assumidos por aquele que gere o sistema, não havendo razão para que seja diferente na relação tributária.

44. O tema da emissão das certidões mostra-se como um ponto de constante tensão entre contribuintes e os órgãos da Fazenda federal. O Judiciário noticia a existência de inúmeros mandados de segurança impetrados para obtenção de certidão diante da demora na análise de documentos apresentados pelo contribuinte para esclarecimento das pendências apontadas nos sistemas informatizados da administração tributária. Parte do problema gerado seria resolvida se afastada a equivocada interpretação de que confissões de dívidas constituem crédito tributário e que nas declarações eletrônicas estão verdades absolutas sobre os débitos dos contribuintes. A praticidade alcançada por essa interpretação e pela conseqüente (ou seria melhor dizer inconseqüente) constituição inadequada do crédito tributário contribui para muitas das incorreções que são apresentadas como impedimentos para emissão de certidões.

45. Nas hipóteses em que cabível o lançamento de ofício, ainda que advenha norma individual e concreta que suspenda a exigibilidade, permanece a possibilidade de lançamento, desde que não sejam realizados atos de cobrança do crédito tributário. Portanto, se pela sistemática geral de arrecadação prevista para um dado tributo, este for sujeito ao lançamento por homologação e, em função da causa suspensiva de exigibilidade, não houver antecipação de pagamento por parte do contribuinte, é plenamente aplicável o disposto no artigo 149, V, do CTN.

46. Como o contribuinte informa o número do processo judicial, seria possível tecnologicamente vincular as informações do processo judicial, seja pelos acompanhamentos informatizados do Judiciário, seja pelo sistema também informatizado de acompanhamento dos feitos pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Esse procedimento seria mais eficiente do que a periódica apresentação de documentos sobre processos judiciais pelo contribuinte.

47. Não é possível submeter o patrimônio do contribuinte à constrição indevida, em nome da eficiência. Outros princípios aplicáveis à atividade tributária impõem limites à interpretação das normas que pretendem tornar a administração tributária mais eficiente. A Fazenda somente pode arrecadar os valores autorizados em lei, a partir da adequada aplicação da norma de incidência tributária, não sendo possível desvencilhar-se deste limite com a alegação de que o contribuinte constituiu o crédito tributário ao confessar dívida tributária.

Assim, embora a informatização do Estado traga avanços para o processo de aplicação das normas, o que certamente se verifica também na informatização da administração tributária, é necessário não substituir por ferramentas informatizadas o ato humano de fazer incidir a norma. Ou seja, não é possível, em nome da informatização, admitir simplificações que findem por retirar a importância do aplicador da norma e as responsabilidades do Estado no processo de fiscalização e arrecadação de tributos.

BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi e Ivone Castillos Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ABREU, M. T. Efeitos fiscais da utilização da internet em sede de impostos sobre o rendimento. *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Coimbra, Instituto Superior de Gestão, n. 2, 2000.

AFSCHRIFT, Thierry. *Traité de la prueve em droit fiscal*. 2. ed. Bruxelas: Larcier, 2004.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. Trad. Cláudia Toledo. São Paulo: Landy, 2005.

ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação; elementos para o discurso jurídico*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Lançamento, essa formalidade! In: TORRES, Heleno Taveira (coord.), *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem a José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ASOREY, Rubén O (dir.). *Protección constitucional de los contribuyentes*. Madrid: Ediciones de la Universidad Católica Argentina – EDUCA/Marcial Pons, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARRETO, Aires Fernandino et al. *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*.

São Paulo: Noeses, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.

BAZARIAN, Jacob. *O problema da verdade: teoria do conhecimento*. 4. ed. São Paulo: Alfa-Omega, 1994.

BECHARA, Evanildo. *Moderna gramática portuguesa*. 37. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lucerna, 2004.

BECHO, Renato Lopes. A inscrição em dívida ativa quando tenha havido decisão administrativa que não conhece de argumentos de inconstitucionalidade. in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 3.

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

BELTRAN, Regina Célia Rivas e FREITAS, Valter Luiz Soares de. *Manual prático de certidões negativas*. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

BENTLEY, Duncan. *Taxpayers' rights: theory, origin and implementation*. Netherlands: Kluwer Law International, 2007.

BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1974.

_____. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Derecho Financiero, 1974. v. 3.

BIFANO, Elidie Palma. Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Congresso IBET III; Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 183-199.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 9. ed. Brasília: Ed. UnB, 1997.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: LTr, 1992.

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

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

- CABRERA, Julio. *Margens das filosofias da linguagem: conflitos e aproximações entre analíticas, hermenêuticas, fenomenologias e metacríticas da linguagem*. Brasília: Ed. UnB, 2003.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: *Presunções no direito tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: CEEU / Resenha Tributária, 1984. v. 9.
- CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. Decadência e prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1 (decadência e prescrição)*. São Paulo, Resenha Tributária / CEEU, 1976. p. 463-580.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CÁSCAN, Alberto Angulo. *La administración fiscal electrónica*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- CASSONE, Vittorio. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: CEEU / Revista dos Tribunais, 2006. v. 12. Col. Pesquisas Tributárias Nova Série.
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O devido processo legal e as princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CATURELLI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na*

relação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004.

CIANCIARDO, Juan. Princípios e regras: uma abordagem a partir dos critérios de distinção. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988; sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COPI, Irving Marmer. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Celso. *Nova gramática do português contemporâneo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

DE GENTILE, Sylvie. *Contrôle fiscal des comptabilites informatisees*. Levallois: Francis Lefebvre, 2006.

DE LUCCA, Newton e SIMÃO FILHO, Adalberto (coord.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DE MITA, Enrico de. O princípio de capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

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

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade do direito tributário. In: TORRES, Heleno (coord.) *Justiça tributária (I Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET)*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1998*. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Processo administrativo – garantia do administrado. São Paulo, *Revista de Direito Tributário*, n. 58, 1991, p. 113-118.

DÓRIA, Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. e notas Nelson Boeira, do original *Taking rights seriously* (1977). São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Sérgio e DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão e dominação*. 4. ed. ver. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de Direito e Constituição*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

FISCHER, Octávio Campos. Princípio da eficiência e a tributação no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / CEEU, 2006. v. 12, p. 260-290. Col. Pesquisas Tributárias – Nova Série.

FLUSSEN, Vilem. *Língua e realidade*, 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FREITAS, Cinthia Obladen de Almendra e EFING, Antônio Carlos (org.). *Direito e questões tecnológicas; aplicados no desenvolvimento social*. Curitiba: Juruá, 2008.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GOLDSCHMIDT, Fábio Brun e VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GUEDES, Demian. *Processo administrativo e democracia. Uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento tributário & sua invalidação*. Curitiba: Juruá, 2007.
- HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.
- HESSSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. Prof. L. Cabral Moncada. Coimbra: Almedina, 2001.
- _____. *Teoria do conhecimento*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. São Paulo: Copola, 1999.
- HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Congresso IBET III; Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.
- _____. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.
- IVO, Gabriel. *Norma jurídica; produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- KAMINSKI, Omar (org.). *Internet legal: o direito na tecnologia da informação*. Curitiba: Juruá, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas (Allgemeine Theorie der Normen)*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

_____. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Obrigação tributária*. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica Ed., 1996.

_____. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. Trad. Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1985.

_____. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Trad. José Lamago, do original alemão intitulado *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6. ed. (1991). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *A decadência e os tributos sujeitos ao lançamento por homologação*. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br/artigos/adecad.html>. Acesso em: 30 nov. 2000.

_____. (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007.

_____. (coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2002.

_____. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. (coord.). *Tributação e tecnologia*. 1. ed. 5. tir. Curitiba: Juruá, 2005.

MARMOR, Andrei. *Direito e interpretação*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

- MARQUES, Antônio Terêncio G. L. *A prova documental na internet: validade e eficácia do documento eletrônico*. Curitiba: Juruá, 2008.
- MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A 25.^a hora tributária. *Valor Econômico*, de 23 dez. 2004, Caderno Empresas.
- _____. (coord). *Presunções no direito tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9*. São Paulo: CEEU / Resenha Tributária, 1984.
- _____. (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: CEEU / Revista dos Tribunais, 2006. v. 12. Col. Pesquisas Tributárias – Nova Série.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 20. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo et al. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. rev. e atual. até a EC n. 53/2006 São Paulo: Malheiros, 2007.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 18. ed. atual. até EC n. 47/05. São Paulo: Atlas, 2005.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. I e II.
- MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999*. 3. ed. atual. rev. e aum. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2006.
- _____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NEF, Frédéric. *A linguagem: uma abordagem filosófica*. Trad. Lucy Magalhães. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1995.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008.

PARENTONI, Leonardo Netto. *Documento eletrônico: aplicação e interpretação pelo poder judiciário*. Curitiba: Juruá, 2007.

PAULSEN, Leandro, et al. *Certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PERELMAN, Chaim. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

PÉREZ DE AYALA, José Luís. *Las ficciones en el derecho tributario*. 1. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

PIRES, Luis Manuel Fonseca. *Limitações administrativas à liberdade e à propriedade*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PORFÍRIO, Roberto. *DCTF: Declaração de débitos e créditos tributários federais*. 2. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

PORTELLA, André. *Controle tributário do comércio eletrônico*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.

REVISTA ELETRÔNICA DE JURISPRUDÊNCIA. Superior Tribunal de Justiça: AgRg

em Embargos de Divergência no REsp. n. 638.069-SC, 1.^a Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005; AgRg no REsp. n. 721.878-SP, 1.^a Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 7.06.2005; REsp. 673.585-PR, 1.^a Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 26.04.2006; REsp. n. 505.804-RS, 2.^a Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 09.08.2005.

ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ROLIM, João Dácio e CARDOSO, Alessandro Mendes. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007.

ROVER, Aires José. *Informática no direito; inteligência artificial*. Curitiba: Juruá, 2008.

RUSSO, Pasquale. Os princípios fundamentais. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

_____. (org.). *Interesses públicos vs. interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de procedimento administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

_____. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2002

SIMON, Henrique Smidt. *Direito, hermenêutica e filosofia da linguagem. O problema do*

decisionismo em Hans Kelsen e Hebert Hart. Belo Horizonte: Argvmentvm, 2006.

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

SUNDFELD, Carlos Ari. *As leis do processo administrativo*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

TAKAHASHI, Tadao (coord.). *Sociedade da informação no Brasil: livro verde*. Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2000.

TEIJEIRO, Guillermo O. Protección efectiva de los derechos del contribuyente: los limites del accionar de la administración fiscal en el marco constitucional y legal. In: ASOREY, Rubén O (dir.). *Protección constitucional de los contribuyentes*. Madrid: Ediciones de la Universidad Católica Argentina – EDUCA/Marcial Pons, 2000.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln (Alemanha): O. Schmidt, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Os princípios do processo administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 4, p. 58-78.

VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.