

MOTIVAÇÃO NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO DO ICMS/RJ CONTEMPLANDO PERÍODOS COBERTOS PELA DECADÊNCIA

MOTIVATION IN ICMS/RJ OFFICIAL RELEASES CONTEMPLATING PERIODS COVERED BY DECADENCE

João Luís de Souza Pereira¹

Resumo: Apesar de já estar consolidada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da contagem do prazo decadencial em matéria tributária, a decadência ainda é tema que merece ser revisitado. Os lançamentos de ofício, exigindo ICMS, realizados pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro não justificam o porquê de não ser observado o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, quando se referem a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos da ciência do auto de infração. Consequentemente, a discussão acerca do afastamento do art. 173, I, do CTN, inicia com claro prejuízo ao direito de defesa do contribuinte. Daí, o porquê de se investigar a necessidade de o lançamento de ofício conter todas as informações úteis para o pleno exercício do direito de defesa pelo contribuinte no âmbito de um processo administrativo justo.

Palavras-chave: ICMS. Decadência. Homologação. Motivação. Direito de defesa.

Abstract: Although the jurisprudence of the Superior Court of Justice has already been consolidated regarding the counting of the decadent term in tax matters, decadence is still a topic that deserves to be revisited. The administrative assessment, requiring ICMS, carried out by the Rio de Janeiro State Finance Department do not justify the reason for not observing art. 150, §4, of the National Tax Code, when they refer to taxable events that occurred more than five years ago from the notice of the tax assessment. Consequently, the discussion about the removal of art. 173, I, of the CTN, starts with a clear prejudice to the taxpayer's right of defense. Hence, the reason for investigating the need to issue an official letter contains all the information useful for the taxpayer to fully exercise their right of defense in the context of a fair administrative procedure.

keywords: ICMS. Decadence. Launching by approval. Motivation. Right of defense.

1 INTRODUÇÃO

¹ Advogado no Rio de Janeiro. Mestre em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Professor convidado da Pós-graduação Lato Sensu da FGV Direito Rio. Professor convidado do IAG/PUC-Rio.

Entre as modalidades de lançamento tributário disciplinadas no Código Tributário Nacional (CTN), seguramente a mais utilizada é o lançamento por homologação.

Presente na grande maioria de tributos, do ISS ao IPI, passando pelo ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e IRPF, o lançamento por homologação consiste na apuração e pagamento do tributo pelo sujeito passivo da obrigação tributária por sua conta e risco.

Nesta modalidade de lançamento, cabe ao sujeito passivo interpretar a lei tributária e aplicá-la ao caso concreto realizando, *sponte sua*, o pagamento do tributo devido a partir da ocorrência do fato gerador.

Nunca e demais lembrar que, nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento tributário é ato privativo da autoridade administrativa. Aliás, a necessidade de um ato administrativo para formalizar a exigência surge do próprio conceito de tributo, vez que o art. 3º, do CTN, afirma a necessidade de a prestação pecuniária compulsória ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Diante disso, é lógico que o pagamento realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação não é definitivo, não extingue o crédito tributário respectivo. A fim de compatibilizar o pagamento realizado pelo sujeito passivo com a necessidade de um ato privativo da autoridade administrativa competente, o Código criou a figura do pagamento antecipado.

Assim, o pagamento realizado pelo sujeito passivo a que alude o art. 150, do CTN, é um pagamento antecipado, sujeito a posterior homologação pela autoridade administrativa. Exatamente por isso é que o art. 156, VII, do CTN, elenca o pagamento antecipado seguido da homologação como uma das modalidades de extinção do crédito.

Portanto, diversamente dos lançamentos de ofício e por declaração, no lançamento por homologação o pagamento antecede a atividade administrativa.

2 A DECADÊNCIA NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Considerando que no lançamento por homologação cabe ao sujeito passivo promover o pagamento do tributo antes de qualquer ação do sujeito ativo, pode acontecer deste pagamento antecipado, por motivos de ordem diversa, não ser realizado, total ou parcialmente.

Neste caso, a diferença ou a totalidade do tributo não pago será exigida do sujeito passivo através de um lançamento de ofício. Consequentemente, a questão que se coloca é: qual o prazo à disposição do fisco para realizar este lançamento de ofício em razão de um tributo sujeito ao lançamento por homologação não pago a contento?

Antes de mais nada, não custa lembrar que, como se trata de prazo para a constituição de crédito tributário, cuida-se de prazo decadencial.

Após muita discussão judicial e verdadeiras bibliotecas escritas sobre o assunto, o Superior Tribunal de Justiça assentou jurisprudência fixando tese no Tema 163 dos Recursos Repetitivos ao julgar o Recurso Especial 973.733 (DJe de 18/09/2009):

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Como se vê, à luz da jurisprudência consolidada do STJ, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação e havendo pagamento apenas parcial do tributo, a diferença não paga será exigida, mediante lançamento de ofício, em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Embora não exista recurso julgado pelo STJ sob o rito dos Repetitivos, a jurisprudência do Tribunal da Cidadania é pacífica no sentido de que, não tendo havido qualquer pagamento (antecipado) pelo sujeito passivo, a totalidade do tributo não pago deverá ser exigida no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Isto porque, não havendo pagamento antecipado, não há o que ser homologado e, então, aplica-se a regra geral do artigo 173, I, bastando citar entre muitos, o acórdão decorrente do Recurso Especial 1.798.274, DJe de 14/10/2020, julgado pela Primeira Turma, que recebeu a seguinte ementa na parte que interessa:

2. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente

público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes.

Também será o caso de aplicação do art. 173, I, do CTN, quando nos casos de tributos submetidos à modalidade homologatória, o sujeito passivo deixar de pagar o tributo ou realizar pagamento parcial, mas desde que sua conduta, comprovadamente, aponte para o cometimento de dolo, fraude ou simulação, como decidiu o Superior Tribunal de Justiça no Tema 163 dos Repetitivos e em inúmeros outros casos, destacando-se o julgamento pela Segunda Turma do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1.078.194, DJe de 25/09/2017:

1. Quanto a alegada a decadência parcial da obrigação tributária a conclusão do acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência desta Corte no sentido de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que ocorre pagamento antecipado a menor, havendo fraude, o prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

É plenamente seguro afirmar que a jurisprudência do STJ sobre a contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é mansa, pacífica e consolidada sem alterações desde 2009.

Conseqüentemente, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação opera-se um fenômeno de mão dupla: o sujeito passivo tem a firme expectativa de que será observada a jurisprudência do STJ na contagem do prazo decadencial e a autoridade competente igualmente sabe como deve proceder à contagem do período ainda disponível para a exigência fiscal.

No entanto, não é o que se verifica nos autos de infração lavrados pelos Auditores Fiscais da Receita Estadual do Rio de Janeiro, que, sabe-se lá porque, aplicam indistintamente o art. 173, I, do CTN, na contagem do prazo decadencial em relação ao ICMS.

Agindo desta forma, os auditores fiscais estaduais cometem clara e indevida violação à lei, na medida em que ignoram dispositivos expressos de leis estaduais. Além disso, a omissão no auto de infração quanto ao porquê do afastamento do art. 150, §4º, do CTN, importa em clara violação do direito e defesa.

Finalmente, o silêncio do auto de infração acerca dos motivos do afastamento do art. 150, §4º, do CTN, acabam por suprimir uma instância do processo administrativo fiscal estadual e, em última análise, empurram para autoridades julgadoras o dever de explicitar a aplicação do art. 173, I, do CTN, na hipótese, resultando em verdadeiro vício de competência

do lançamento original.

Tudo isto é o que se passa a expor.

3 NORMAS ESTADUAIS QUE IMPÕEM O DEVER DE JUSTIFICAR O AFASTAMENTO DO ART. 150, §4º, DO CTN

Diante da expressão literal do art. 142, do CTN, é fundamental recordar que o lançamento tributário é uma espécie de ato administrativo.

Aliomar Baleeiro (2003, p. 782) já afirmava que “o lançamento tem sido definido como o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente do Fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte...”.

No mesmo sentido é a conclusão de Misabel Abreu Machado Derzi (1998, p. 363) pontuando que “o lançamento é ato jurídico-administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto...”.

Tratando-se de ato administrativo vinculado, o lançamento tributário sempre deverá ser praticado quando presentes os pressupostos legais. Por isso mesmo é que também se torna obrigatório, como nos ensinou o saudoso mestre pernambucano José Souto Maior Borges (1999, p. 171):

A atividade administrativa do lançamento é não só vinculada, mas também obrigatória. Nesse sentido, o Fisco está obrigado, vale dizer, tem o dever jurídico de uma vez ocorridos os pressupostos fáticos da tributação, praticar o lançamento. (BORGES, 1999, p. 171)

Mas a vinculação à lei possui uma outra nuance além da obrigatoriedade de realização do lançamento: o ato administrativo vinculado deve ser praticado em fiel obediência à lei.

Por esta razão, Ricardo Lobo Torres (2010, p. 279) deixou o legado de um princípio da vinculação à lei, segundo o qual “a autoridade administrativa deve proceder ao lançamento nos estritos limites da lei, sempre que, no mundo fático, ocorrer a situação previamente descrita na norma.”

Conseqüentemente, ao praticar o lançamento tributário, o servidor competente não pode deixar de observar os diversos dispositivos das leis estaduais que regulam o ato e o processo administrativo em que está inserido.

A primeira norma estadual que impõe ao auditor fiscal o dever de declinar as razões pelas quais deixou de aplicar o art. 150, §4º, do CTN, ao exigir o ICMS é o art. 221, III e IV, do Decreto-Lei nº 05/75 (Código Tributário Estadual - CTE):

Art. 221. O auto de infração e a nota de lançamento conterão:

.....
III - a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo;

IV - a capitulação do fato, mediante citação do dispositivo legal infringido e do que lhe comine a sanção ou do que justifique a exigência do tributo; (BRASIL, 1975)

Com efeito, o dispositivo acima transcrito é de tal relevância que foi reproduzido no art. 74, III e IV, do Decreto nº 2.473/79, que regula o Processo Administrativo Fiscal Estadual.

Tais dispositivos da legislação tributária estadual são categóricos ao afirmar que o auto de infração deve indicar os fatos que ensejaram a exigência fiscal de forma circunstanciada, vale dizer, pormenorizada, detalhadamente. Além disso, a legislação tributária estadual prevê que deve ser precisamente indicada a fundamentação legal que justifique a exigência do tributo.

Tudo isto quer dizer que, tratando-se de exigência de ICMS relativo a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos da lavratura do auto de infração, é dever da autoridade competente relatar expressamente os motivos pelos quais deixou de aplicar o art. 150, §4º, do CTN, na contagem do prazo decadencial.

Portanto, cabe o autuante, antes de formalizar a exigência fiscal, verificar se o sujeito passivo efetuou recolhimentos do imposto no período objeto da autuação. Além disso, havendo cometimento de dolo, fraude ou simulação, é imperativo que o Auditor Fiscal da Receita Estadual utilize o campo próprio do auto de infração para declinar os motivos que o levaram a concluir desta maneira.

Consequentemente, a legislação tributária estadual impõe ao autuante – e somente a ele – o ônus de indicar com precisão os motivos e o(s) dispositivo(s) legal(is) que fundamenta(m) a contagem do prazo decadencial.

Mas não é só.

Além das previsões expressas do art. 221, III e IV, do CTE e do art. 74, III e IV, do Decreto nº 2.473/79, não se pode perder de vista o que dispõe a Lei nº 5.427/2009, que regula o processo administrativo estadual em geral.

Embora respeitando as normas específicas que disciplinam determinados processos

administrativos, a Lei nº 5.427/2009 é expressa ao dispor sobre sua aplicação a todos os processos administrativos no que se refere aos princípios veiculados pela lei geral:

Art. 75. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por legislação própria, aplicando-se-lhes os princípios e, subsidiariamente, os preceitos desta Lei. (BRASIL, 2009)

Pois bem. O artigo 2º, da Lei nº 5.427/2009 elenca a motivação no rol dos princípios aplicáveis ao processo administrativo:

Art. 2º O processo administrativo obedecerá, dentre outros, aos princípios da transparência, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, impessoalidade, eficiência, celeridade, oficialidade, publicidade, participação, proteção da confiança legítima e interesse público. (BRASIL, 2009, grifo nosso)

Como bem esclarece José dos Santos Carvalho Filho (2001, p. 51), “Motivação é a justificativa que o agente menciona no ato administrativo. Cuida-se da forma de expressar as razões que conduziram o agente à prática do ato”. Portanto, também por imposição da Lei nº 5.427/2009 é dever do fiscal atuante expressar de forma explícita o porquê do afastamento do art. 150, §4º, do CTN, ao proceder à lavratura de auto de infração exigindo ICMS do sujeito passivo.

4 NÃO JUSTIFICAR O AFASTAMENTO DO ARTIGO 150, §4º, DO CTN, IMPORTA EM VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA.

Partindo da premissa de que o lançamento de ofício é ato administrativo cuja impugnação inaugura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal estadual, é fora de dúvida que a omissão do fiscal atuante quanto ao(s) motivo(s) que o levou(ram) a afastar o art. 150, §4º, do CTN, prejudicará o contraditório e o pleno exercício do direito de defesa do sujeito passivo.

Com efeito, os princípios do contraditório e da ampla defesa estão intimamente ligados, já que ambos decorrem do exercício do direito ao devido processo legal e do direito de petição aos Poderes Públicos. Contraditório e ampla de defesa são institutos do processo, que conferem garantia de justiça aos envolvidos na solução de um litígio.

Acerca da íntima relação entre contraditório e ampla defesa, convém trazer a lição de Marcelo Harger (2001, p. 150):

Os princípios do contraditório e da ampla defesa são princípios que decorrem do devido processo legal. Ressaltam diferentes aspectos do due process. Apesar de ser possível separá-los mediante uma abstração, pode-se dizer que eles estão intimamente relacionados. Um não existe sem o outro. Não há ampla de defesa, se o contraditório inexistir. A inexistência de possibilidade ampla de defesa, por outro lado, acarreta no mínimo um contraditório imperfeito. Esse fato acabou sendo até reconhecido implicitamente pelo constituinte, no momento em que colocou ambos no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal que, em decorrência disso, acabou sendo o dispositivo chave em matéria de processo administrativo. (HARGER, 2001, p. 150)

Alberto Xavier (2001, p. 163) também observou a íntima relação existente entre o contraditório e a ampla defesa, chegando à conclusão que o contraditório é o meio pelo qual se exercita a ampla defesa:

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo de seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento ou no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão ('princípio da igualdade de armas'); e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra. (XAVIER, 2001, p. 163)

Deste modo, o legislador constituinte determinou que a autoridade tributária deverá garantir ao interessado a oportunidade de ser ouvido (*opportunity to be heard*) sobre todos os atos que possam repercutir desfavoravelmente em sua esfera de interesses, bem como deverá garantir que deste direito de audiência resultará a plena manifestação do interessado, trazendo todos os elementos necessários à comprovação de suas razões. Somente assim estarão assegurados o direito de petição e suas decorrências na ampla defesa e no contraditório.

Ora, se não é possível saber porque não se contou a decadência a partir do fato gerador da obrigação tributária, como exercer adequadamente o direito de defesa à exigência fiscal quanto a esta matéria desde a impugnação?

Nesta ordem de ideias, o silêncio do fiscal atuante quanto aos motivos do afastamento do art. 150, §4º, do CTN, na exigência do ICMS inviabiliza o exercício do contraditório, porque não haverá como o sujeito passivo manifestar-se sobre aquilo que desconhece, resultando em total prejuízo ao direito de defesa na sua primeira manifestação de inconformidade face à exigência fiscal.

5 A OMISSÃO DO FISCAL AUTUANTE NA MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO IMPORTA EM SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA E VÍCIO DE NULIDADE QUANTO À COMPETÊNCIA

Como todo ato administrativo, o lançamento tributário possui elementos ou requisitos de validade, destacando-se entre eles a necessidade de ser praticado por agente dotado de competência atribuída pela lei.

Como bem observa Odete Medauar (2004, p. 160), “Nenhum ato administrativo pode ser editado validamente sem que o agente disponha de poder legal para tanto.”

Carvalho Filho (2002, p. 104) é ainda mais enfático, afirmando que: “praticado o ato sem a observância de qualquer desses pressupostos (e basta a inobservância de somente um deles), estará ele contaminado de vício de legalidade, fato que o deixará, como regra, sujeito à anulação.”

Considerando que o lançamento tributário é típico ato administrativo e que como tal deve ser praticado por agente competente, é preciso saber quem é aquele ao qual a legislação tributária estadual atribuiu aptidão para a realização deste importante ato jurídico.

Nos termos do art. 220, do Decreto-lei nº 05/75 (Código Tributário Estadual-CTE), os lançamentos de ofício realizados no âmbito do Estado do Rio de Janeiro exteriorizam-se por meio de auto de infração ou nota de lançamento.

Já os artigos 73 e 96 do Decreto nº 2.473/79, deixam claro que o auto de infração e a nota de lançamento são atos a serem praticados privativamente por servidores que tenham competência para a fiscalização do tributo.

Ainda mais claro é o art. 2º, da Lei Complementar nº 69/90-RJ:

Art. 2º - O Fiscal de Rendas é a autoridade administrativa competente para, privativamente, exercer a fiscalização e efetuar o lançamento dos tributos estaduais e outras receitas não-tributárias deste Estado, decorrentes da exploração de recursos hídricos e minerais, inclusive petróleo e gás natural. (BRASIL, 1990)

Com efeito, os fiscais de rendas passaram a ser denominados Auditores Fiscais da Receita Estadual, por força do art. 1º, da Lei Complementar nº 136/2010.

Portanto, somente Auditor Fiscal da Receita Estadual é quem detém competência para realizar lançamento de tributo estadual.

Conseqüentemente, se o Auditor Fiscal da Receita Estadual não indicar no auto de

infração o porquê da não utilização do art. 150, §4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial, e havendo impugnação - ainda que precária - do sujeito passivo sobre esta questão prejudicial, somente na decisão de primeira instância é que surgirá a resposta sobre o porquê da contagem do prazo decadencial segundo a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim ocorrendo, estar-se-á diante de flagrante vício de legalidade. Isto porque, a Junta de Revisão Fiscal e os Auditores Tributários que a compõe são autoridades estritamente julgadoras, vale dizer, não podem formalizar a exigência de tributos. Portanto, se a Junta de Revisão Fiscal apresentar a motivação para o afastamento do art. 150, 4, do CTN, omitida pelo fiscal autuante, estar-se-á diante de hipótese em que uma autoridade julgadora exigira tributo estadual, sendo certo que lhe falece competência para tanto.

Ademais, a indicação dos fatos e a fundamentação legal para a contagem decadencial trazidos somente na decisão de primeira instância importam em verdadeira supressão de instância, já que subtrai do sujeito passivo o direito de, desde a sua primeira manifestação nos autos, contradizer os motivos pelos quais não concorda com o afastamento do art. 150, §4º, do CTN.

Considerando que o processo administrativo fiscal estadual possui, ao menos, duas instâncias, é imprescindível que já na impugnação o sujeito passivo possa manifestar todos os motivos pelos quais se opõe à exigência fiscal, incluindo, obviamente, a discussão quanto à extinção do crédito tributário pela decadência.

Então fica fácil perceber que a ausência de expressa justificativa do afastamento do art. 150, §4º, do CTN, já no auto de infração, acaba por deslocar a manifestação da matéria para autoridade incompetente (o Auditor Tributário da Junta de Revisão Fiscal) e suprime uma fase da discussão do tema, porque caberá à Segunda Instância administrativa analisar a irresignação do contribuinte acerca de motivação do lançamento que só surgiu a partir da decisão de Primeira Instância.

6 CONCLUSÕES

Após as observações desenvolvidas neste estudo, conclui-se que o lançamento tributário perfeito, acabado e juridicamente válido é aquele em que conste expressa justificativa dos motivos que levam o fiscal autuante a deixar de aplicar o art. 150, §4º, do CTN, na contagem do prazo decadencial para a exigência do ICMS.

Caso isto não ocorra, o auto de infração consistirá em ato administrativo inválido por violação às leis estaduais, ao Código Tributário Nacional e ao art. 5º, LV, da Constituição da República.

Conseqüentemente, o processo administrativo fiscal não se desenvolverá com observância da Justiça Fiscal e dos direitos e garantias dos contribuintes.

De modo a contribuir para o desenvolvimento de um processo administrativo fiscal justo, seria de todo conveniente que o Secretário de Estado de Fazenda adotasse ato normativo determinando que todos os Auditores Fiscais da Receita Estadual observem o art. 5º, LV, da Constituição; o art. 221, III e IV, do CTE; o art. 74, III e IV, do Decreto nº 2.473/79 e o art. 2º, da Lei nº 5.427/2009, quando realizarem lançamentos de ofício exigindo o ICMS relativamente a períodos superiores a cinco anos, contados dos respectivos fatos geradores.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 341-421.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal – Comentários à Lei nº 9.784, de 29/1/1999*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Iuris, 2001.

_____. *Manual de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Editora Lumen Iuris, 2002.

HARGER, Marcelo. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro-São Paulo: Renovar, 2010.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.