

LIMITES DO PODER DE FISCALIZAÇÃO: IDENTIFICAÇÃO E CONTROLE

LIMITS OF TAX INVESTIGATION: IDENTIFICATION AND CONTROL

Luciano Burti Maldonado

Advogado. Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo – FGV. LL.M em Direito Tributário pelo INSPER. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo IBDT. Especialista em Direito Constitucional pela ESDC. E-mail: luburti.maldonado@outlook.com

Recebido em: 03-01-2020

Aprovado em: 14-07-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-12>

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo a identificação dos limites do poder de fiscalização e, desta forma, a construção do conceito de abuso do poder de fiscalização à luz dos arts. 195 e 196 do Código Tributário Nacional e da jurisprudência, bem como definir a melhor estratégia processual para combatê-lo.

PALAVRAS-CHAVE: PROCEDIMENTO, FISCALIZAÇÃO, LIMITES, ABUSO, PODER, CONTROLE

ABSTRACT

This paper aims to identify the limits of tax inspection rights and, thus, build the concept of abuse of the tax inspection power under Articles 195 and 196 of the National Tax Code and the legal cases. It also defines the best legal strategy to fight it.

KEYWORDS: PROCEDURE, TAX INSPECTION, LIMITS, ABUSE, POWER, CONTROL

1. INTRODUÇÃO

Durante a fase de investigação fiscal preparatória para o lançamento tributário e/ou lavratura do auto de infração não é incomum que a autoridade fiscal solicite a

apresentação de diversos documentos ao contribuinte. Dentre esses, estão aqueles exigidos por lei, bem como aqueles elaborados pelo contribuinte no desempenho de suas atividades.

O art. 195 do CTN atribui à autoridade fiscal o poder de examinar livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes. Atribui, ainda, aos contribuintes o dever de exhibir e conservar os livros fiscais e comerciais obrigatórios, bem como os comprovantes que suportaram os lançamentos, até que ocorra a prescrição do crédito tributário.

Ocorre, no entanto, que a despeito da redação dos arts. 196 e 198 do CTN, os quais tratam do dever de comunicação do início da fiscalização e do prazo para sua conclusão, bem como da proibição de divulgação das informações econômicas ou financeiras do contribuinte, não é possível identificar uma delimitação clara e precisa de quais seriam os limites da fiscalização no que se refere ao pedido de colaboração dos contribuintes.

Neste cenário, o presente artigo tem por objetivos (i) identificar e propor uma possível interpretação de abuso do poder¹ de investigação fiscal a partir do cotejo da doutrina e da jurisprudência, estabelecendo parâmetros mínimos para a definição dos limites da fiscalização na solicitação de documentos para certificação do cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais; e (ii) a partir das decisões administrativas e judiciais que trataram sobre vícios e abusos na fiscalização, identificar se os conceitos doutrinários são efetivamente acolhidos pela jurisprudência e definir a melhor estratégia processual para combater o abuso do poder de investigação, i.e., se após a lavratura do auto de infração na esfera administrativa ou na esfera judicial, ou se durante a própria fase de fiscalização diretamente na via judicial.

2. DOS DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS QUE BALIZAM O PODER DE FISCALIZAÇÃO

Ao tratar do Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal não reserva um capítulo ou uma seção para disciplinar o poder de fiscalização. No entanto, segundo o disposto no § 1º do art. 145, na medida do possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, para cumprimento da determinação constitucional, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Do dispositivo constitucional aqui referido, dois pontos merecem ser destacados.

¹ Entendido aqui como a violação dos requisitos legais para a prática do ato administrativo de fiscalização ou a desconformidade com os direitos fundamentais. A expressão "abuso de direito" no contexto desse artigo pode ser tida por sinônimo de abuso do poder de fiscalização.

O primeiro é que a disposição constitucional faz referência apenas aos impostos. O segundo é a faculdade de a Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Assim, embora o dispositivo constitucional em questão faça referência apenas aos impostos, é necessário reconhecer que a Administração Tributária deve se ocupar da fiscalização dos fatos jurídicos relativos a todas as espécies tributárias e, em todos os casos, deverá respeitar os direitos individuais dos contribuintes. Isto porque a arrecadação tributária é de interesse público e, portanto, a fiscalização dos contribuintes consiste tanto em um direito quanto em um dever da autoridade tributária.

A competência tributária para instituir tributos também implica a competência para o exercício da fiscalização². Em relação ao respeito aos direitos individuais, estes, como normas constitucionais, devem ser obedecidos em todos os atos administrativos. Estando os direitos individuais no ápice da hierarquia normativa, devem refletir e influenciar a construção normativa e a aplicação do direito. A doutrina³ não vacila em afirmar a sujeição da atividade administrativa aos direitos individuais. Ademais, os fundamentos da nação, os quais repousam nos arts. 1º a 4º da Constituição Federal são exteriorizados pelo direito natural “à vida, à igualdade, à liberdade, à segurança e, como direito natural secundário, à propriedade”⁴.

A despeito do consenso da doutrina sobre o respeito da atividade de fiscalização aos direitos individuais dos contribuintes, os exemplos são, em sua maioria, limitados ao respeito ao princípio da legalidade e à impossibilidade de violação do sigilo bancário⁵, sendo que os maiores debates se encerram nos limites da tributação e não na própria atividade de fiscalização. Há autores, no entanto, que avançaram no tema, defendendo que a atividade de fiscalização deve respeitar o direito à propriedade e à liberdade, os princípios da segurança jurídica, da igualdade, da inviolabilidade do sigilo e do livre exercício do trabalho e o respeito ao princípio da livre iniciativa⁶.

2 Nesse sentido, tem-se que “a competência constitucional outorgada às pessoas de direito público para instituir tributos implica competência para proceder ao exercício da respectiva fiscalização junto aos sujeitos passivos e todos aqueles que com eles mantêm algum tipo de vinculação. Considerando que a Constituição confere os fins – direito ao recebimento dos tributos e dos encargos previdenciários –, deve também propiciar os respectivos meios para a sua efetivação.” (BOTTALLO, Eduardo Domingos; e MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF, STJ, TRFs e CARF*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 72)

3 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, p. 1136/1137; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 529; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fiscalização tributária e garantias dos contribuintes: limites à atuação das autoridades da Administração*. *Direito tributário: VII Colóquio de direito tributário*. São Paulo: Síntese, 2005, p. 101/120; FRANÇA, Reginaldo. *Fiscalização tributária: prerrogativas e limites*. Curitiba: Juruá, 2010, p. 188/192; JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: RT, 2013, p. 153; QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. *A inexistência de sigilo bancário para o Fisco*. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da Federação brasileira*. São Paulo: Noeses, p. 811; e SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 857.

4 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Estado à luz da história, da filosofia e do direito*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 12.

5 O sigilo bancário não é tratado no presente trabalho.

6 FRANÇA, op. cit., p. 188/192; LIMA, Rogério. *O abuso do poder da Fazenda Pública no campo da fiscalização*, p. 125/136; e COELHO, op. cit., p. 101/120.

Adotada a premissa de que a fiscalização tributária é atividade administrativa, para que os atos de fiscalização sejam válidos, deverá ser respeitado o disposto no art. 37 da Constituição Federal, o qual “fixa princípios básicos e fundamentais para toda a atividade administrativa”⁷. A atividade administrativa de fiscalização estará submetida à obediência dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência, além dos princípios da finalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação e da responsabilidade⁸.

O princípio da legalidade é disposição de fundamental importância ao Estado de Direito. Por ele, impõe-se a submissão do Estado à lei. É o direito fundamental de que o administrado somente estará sujeito ao cumprimento de obrigações previstas em lei; e, por outro lado, de que a Administração Pública, inclusive a tributária, somente praticará condutas também previstas em lei. Assim, o ato administrativo de fiscalização deverá estar fundamentado em prévia disposição de lei, sendo, pois, ato vinculado a despeito da discricionariedade da autoridade administrativa tributária na escolha dos documentos e livros que serão examinados conforme o objeto da fiscalização.

Em respeito ao art. 37 da Carta Magna, a atividade de fiscalização deverá ser executada com impessoalidade. A autoridade administrativa tributária deverá executar o ato de fiscalização de acordo com o estabelecido em lei, independentemente de suas convicções morais, partidárias e relacionamento com o administrado. O agente público não age em nome próprio, mas em nome da Administração Tributária. Ao agir dessa forma, a autoridade administrativa tributária também respeitará o princípio da moralidade, pelo qual se espera que o agente público não somente atue de acordo com o conjunto de regras que disciplinam a Administração Pública⁹, mas também com os padrões comportamentais esperados pela sociedade¹⁰. O princípio da eficiência está vinculado à boa administração e à administração eficiente, que emprega os recursos adequados, sem desperdício, na busca dos melhores resultados de forma a atender o interesse público.

Embora o ato de fiscalização seja uma atividade administrativa, tendo em vista que a fiscalização tributária invade a intimidade do contribuinte, bem como os sigilos empresariais, antes de qualquer conclusão de infração à legislação, é de se esperar que os referidos atos não sejam de acesso ao público em respeito aos princípios da intimidade e do

7 ATALIBA, Geraldo. *Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário n. 46/118. São Paulo, 1977.

8 MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 173.

9 Para Marco Aurélio Greco, “obedecer ao princípio da moralidade é enxergar o destinatário da norma; é assumir uma responsabilidade perante ele; é não cometer uma injustiça mediante a simplista invocação de um legalismo míope” (GRECO, Marco Aurélio. *Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária*. In: DIAS, Karem Jureidini; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Compensação tributária*. São Paulo: MP, 2007, p. 24).

10 Lúcia Valle Figueiredo o “princípio da moralidade vai corresponder ao conjunto de regras de conduta da Administração que, em determinado ordenamento jurídico, são consideradas os standards comportamentais que a sociedade deseja e espera” (FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 57).

livre exercício profissional/empresarial. Há, portanto, uma inescusável mitigação da aplicação do princípio da publicidade ao ato de fiscalização tributária. Neste ponto, é necessário notar que a mitigação da aplicação do princípio da publicidade ao ato de investigação fiscal não implica defender que o produto da fiscalização – auto de infração/lançamento tributário – não deva ser publicado para que os contribuintes possam ter conhecimento do entendimento das autoridades fiscais em relação às condutas empresárias tidas por incompatíveis à legislação tributária¹¹.

Além dos princípios elencados no art. 37 da CF, a doutrina administrativista¹² aponta diversos princípios que devem nortear a atividade administrativa, tais como os princípios do devido processo legal (ampla defesa e contraditório), da eficiência, da igualdade, da finalidade, da motivação, da proporcionalidade, da razoabilidade, da segurança jurídica, da supremacia do interesse público e da tutela administrativa, dentre outros.

3. DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ACERCA DO PODER DE FISCALIZAÇÃO

O Capítulo I do Título VI do Livro II do CTN, o qual compreende os arts. 194 a 200, traz as regras gerais acerca da fiscalização. Enquanto o art. 194 é destinado ao legislador, é possível sustentar que as normas gerais acerca da fiscalização compreendem as regras sobre o poder da fiscalização (arts. 195, 197 e 200), os deveres da fiscalização (arts. 196 e 198) e os procedimentos para cooperação (art. 199).

O art. 194 trata, portanto, da competência para fiscalização e do respeito ao princípio da legalidade, eis que embora mencione a legislação tributária¹³ e não propriamente a lei, determina que a fiscalização deverá observar o disposto no CTN. Os poderes de fiscalização devem obedecer a forma prescrita em lei, isto é, estarem previamente regulamentados em lei. Impera aqui, pois, o respeito ao princípio da legalidade. A lei deve “descrever rigorosamente os procedimentos a serem adotados pela Fazenda Pública para o lançamento do tributo”¹⁴.

11 Eurico de Santi faz dura crítica ao sigilo fiscal como barreira ao conhecimento da legalidade concreta. Defende o autor ser “juridicamente insustentável e moralmente comprometedor que a Administração Tributária oculte seus atos de aplicação da legislação tributária”, tal como o lançamento tributário e o auto de infração (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: alienação da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 1. ed. São Paulo: RT e Fiscosoft, 2014, p. 153).

12 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014; DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014; FIGUEIREDO, op. cit.; JUSTEN FILHO, op. cit.; MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18. ed. São Paulo: RT, 2014; e MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Délcio Balestro; e BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. 41. ed. São Paulo: Malheiros. Na linha dos administrativistas ver CANHADAS, Fernando Augusto Martins. *O direito de ser ouvido no procedimento administrativo de fiscalização*. Dissertação de Mestrado apresentada no curso de pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2006, p. 131/139.

13 SCHOUERI, op. cit., p. 859, chama a atenção ao “fato de que a fiscalização é matéria que o Código Tributário Nacional reserva à ‘legislação tributária’, não à lei. Claro que se dá ‘em virtude de lei’, mas não se exige que o próprio legislador cuide de descrever as atividades”.

14 CARRAZZA, op. cit., p. 289.

No que diz respeito aos procedimentos de verificação da ocorrência do fato gerador, o art. 195 repele quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. O referido dispositivo legal estabelece o dever de colaboração do contribuinte com a fiscalização tributária. A doutrina pesquisada defende que a autoridade fiscal tem legitimidade e o ordenamento protege o respectivo direito de investigação fiscal. Existe, no caso, pois, a legalidade do direito à fiscalização, o que, como visto acima, encontra, inclusive, amparo constitucional. O art. 197 dispõe sobre a possibilidade de a autoridade administrativa tributária obter das pessoas arroladas nos incisos do referido dispositivo legal, mediante intimação, informações sobre terceiros. Às pessoas obrigadas a prestar informações é assegurado o direito ao sigilo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. O art. 200 autoriza a autoridade administrativa tributária a solicitar o auxílio da força pública quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção. As regras gerais sobre o poder de fiscalização (arts. 195, 197 e 200) conferem, pois, um amplo poder de investigação fiscal às autoridades administrativas tributárias, com acesso aos documentos fiscais e contábeis do contribuinte, à obtenção de informação com terceiros sobre as operações do contribuinte e, ainda, o uso de força policial caso obstada a atividade de fiscalização.

No que diz respeito aos deveres da fiscalização, o art. 196 determina que o início da fiscalização seja documentado na forma da legislação vigente e, sempre que possível, os termos sejam lavrados nos livros fiscais exibidos à autoridade administrativa tributária ou, se o termo for lavrado em separado, que seja entregue uma cópia ao contribuinte. O referido dispositivo legal também determina que seja estabelecido prazo máximo para a conclusão da fiscalização. Neste ponto, destaca-se a importância da fixação do prazo de conclusão do procedimento de fiscalização, bem como a indicação do objeto da fiscalização de forma que o contribuinte possa adquirir ou manter a espontaneidade com relação aos seus demais negócios e atividades¹⁵. Da conjugação dos arts. 195 e 196, pode-se concluir que a fiscalização deve se limitar ao exame dos pontos objeto da investigação¹⁶ e ser transparente em relação aos seus atos, especialmente na apreensão de documentos¹⁷. O art. 198, respeitando o direito individual à intimidade e privacidade, veda a divulgação de informação econômico-financeira do sujeito passivo, obtida em razão do ofício. A proibição à divulgação de informações não faz frente às solicitações judiciais e administrativas

15 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Dialética, p. 446.

16 BALEEIRO, op. cit., p. 548/549; CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, vol. II, p. 856/857; BOTTALLO e MELO, op. cit., p. 74/75.

17 ESTEVES, Maria do Rosário. Os meios de prova no processo administrativo tributário. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2004, p. 493.

decorrentes de regular processo. O intercâmbio das informações será realizado mediante processo administrativo devidamente instaurado, com a entrega pessoal e mediante recibo. Também não há proibição de divulgação das informações referentes à representação fiscal para fins penais, inscrições em dívida ativa, parcelamento ou moratória.

Em relação às regras sobre os procedimentos para cooperação, o art. 199 autoriza que as Fazendas Públicas prestem mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸ defende que a fiscalização pode “articular-se para otimizar a fiscalização tributária e aprimorar a arrecadação, combatendo as fraudes e sonegação”, porém, assevera o autor que a jurisprudência não admite “a ‘prova emprestada’, ou seja, servir-se uma Fazenda do que levantou uma outra para autuar os contribuintes”. Diante da expressa disposição de cooperação entre as Fazendas Públicas, o art. 199 do CTN autoriza a conclusão de que a competência territorial delimita a competência para fiscalizar¹⁹.

4. O OBJETO DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. OS DEVERES INSTRUMENTAIS E DEMAIS DOCUMENTOS QUE SUPORTAM A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nos termos do art. 113 do CTN, ao contribuinte, além da obrigação de recolhimento do tributo quando ocorrida a hipótese descrita em lei e constituído o crédito tributário, há, também, o dever de realizar prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Os deveres instrumentais não estão subordinados à obrigação principal e possibilitam à autoridade administrativa tributária a investigação e o controle do “recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido”²⁰.

O art. 195 do CTN faz referência a livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores. Ao tratar-se do objeto da fiscalização tributária, a análise não pode se limitar apenas aos deveres instrumentais tipicamente tributários, devendo abranger os documentos contábeis e empresariais que suportam as atividades dos contribuintes. A conclusão aqui adotada é ainda mais segura nos dias de hoje em que a tecnologia é uma das maiores aliadas da Administração Tributária.

18 Curso de direito tributário brasileiro. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 906.

19 BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Lei Complementar nº 116/03 – mudanças no regime do ISS – conflitos de competência entre municípios – responsabilidade tributária – limites ao poder de fiscalização, p. 120.

20 CARVALHO, op. cit., p. 275.

Em resumo, os contribuintes devem obediência às disposições da legislação civil, societária e fiscal, possuindo o dever de manter regularmente a contabilidade da pessoa jurídica, preencher os livros e sistema obrigatórios, bem como as declarações fiscais de constituição do crédito tributário. Nunca é demais lembrar que o preenchimento dos livros e sistemas dispostos em lei, além de obrigatórios e sujeitos à multa no caso de descumprimento, nos termos do § 1º do art. 9º do Decreto-lei n. 1.598/1977, fazem prova a favor do contribuinte dos fatos neles registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

A obrigação de exibição de livros deve recair somente sobre aqueles obrigatórios, porém, se o contribuinte possuir outros livros além dos obrigatórios, a autoridade administrativa tributária terá o direito de examiná-los²¹. Não é autorizada, pois, a exigência de apresentação de livros e documentos inexistentes e não obrigatórios por lei aos contribuintes, pois, se o contribuinte “não tem a obrigação de manter o livro exigido, a recusa será justificada”²², afastando-se a caracterização do embaraço à fiscalização.

5. O ATO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

À autoridade administrativa fiscal cabe o dever de exercer o poder de fiscalização visando ratificar os procedimentos realizados pelo contribuinte para, ao final, homologar a constituição e a extinção do crédito tributário. Por outro lado, em não concordando, ou constatando o descumprimento do dever de constituição do crédito tributário, a autoridade deverá realizar a constituição do crédito tributário por meio do auto de infração/lançamento.

Em relação ao lançamento tributário, a doutrina trava discussão sobre se este se trata de ato ou de procedimento²³. De nossa parte, ficamos com o entendimento de que o lançamento tributário é ato administrativo, eis que preenche os requisitos deste, tais como (i) agente competente, (ii) motivo, (iii) forma, (iv) objeto e (v) finalidade. Ademais, o ato administrativo em sentido estrito é norma concreta emanada pelo Estado, cuja finalidade é criar, modificar ou declarar relações jurídicas entre a Administração e o administrado, suscetíveis de serem contrastadas pelo Poder Judiciário²⁴. Neste contexto, em sentido

21 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 211.

22 SCHOUERI, op. cit., p. 861.

23 Ver, de um lado, GONÇALVES, José Artur Lima; e MARQUES, Márcio Severo. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética, 2002, p. 333; HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e “autolancamento”. São Paulo: Dialética, 1997; e MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética, 2002, p. 226; e, de outro, MARINS, James. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética, 2002, p. 314; MELO, José Eduardo Soares de. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética, 2002, p. 350/351; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de direito administrativo, p. 186; e CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 432.

24 FIGUEIREDO, op. cit., p. 174/175.

amplo, o lançamento é a representação do conjunto de atos administrativos adotados pela autoridade administrativa tributária durante a investigação fiscal²⁵.

Objeto de nossa investigação, pois, é o ato de início da fiscalização e os sucessivos pedidos de apresentação de documentos e de prestação de informações pelos contribuintes. O ato administrativo de início da fiscalização é a norma individual e concreta que estabelece (cria) relação jurídica entre a Administração Pública Tributária e o contribuinte, pela qual este deve prestar informações sobre sua atividade e declarações fiscais àquela, bem como tolerar os atos de fiscalização nos termos da legislação tributária e com respeito aos direitos fundamentais. Nesse ponto e visando a legalidade e legitimidade do ato de fiscalização, temos que o conceito de abuso de direito é há muito tempo trabalhado pelos civilistas. Silvio Rodrigues²⁶ leciona que “um direito só não constituirá ato ilícito se o seu titular o exercer regularmente”. Da lição do referido autor, percebemos que o abuso do direito está na execução do direito, o que, segundo Marco Aurélio Greco²⁷ pode implicar desequilíbrio do relacionamento entre as partes em razão da utilização de um poder com finalidade diversa daquela apontada em lei ou da distorção funcional sem a devida motivação.

Por conseguinte, o ato administrativo de fiscalização, para ter validade e não incorrer em abuso de direito, cujos exemplo serão confirmados no próximo tópico, deverá possuir sujeito competente, forma, objeto, motivo e finalidade. O sujeito competente estará atrelado à competência tributária do ente político. Assim, na fiscalização do cumprimento da legislação tributária federal pelo contribuinte, o agente competente será o auditor fiscal da Receita Federal, nos Estados, o fiscal de rendas estaduais e, nos Municípios, o agente fiscal de rendas municipais. Exceção à regra ocorre na fiscalização das pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do SIMPLES, em que os diversos agentes fiscais dos entes tributantes podem empreender a fiscalização *ex vi* do art. 85 da Resolução CGSN n. 140/2018.

Em relação à forma do ato administrativo, diante do princípio da legalidade e da vinculação do ato administrativo, será aquela prevista na legislação tributária de cada ente tributante. A obediência à forma ou à formalidade, previstas em lei, é o que permitirá o controle do ato administrativo²⁸. O atendimento à forma prevista em lei é requisito indispensável à validade do ato administrativo e à garantia do Estado de Direito e concretização do devido processo legal.

25 CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. Revista de Direito Tributário vol. 9/10. São Paulo, 1979, p. 279; e GARCIA, Roni Genicolo. A fiscalização tributária – procedimento administrativo vinculado, à luz do art. 142 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário n. 71, p. 138.

26 Direito civil. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 312.

27 Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 203.

28 SCHOUERI, op. cit., p. 863, leciona que ao “exigir forma escrita, o Código Tributário Nacional trata de impor um controle à própria atividade da Administração. Pela forma escrita, o contribuinte tem como evidenciar o que lhe foi solicitado e a que tempo; também a Administração consegue demonstrar que solicitara alguma informação do contribuinte e sob que condições. Ou seja: há plena possibilidade de o contribuinte ou a Administração serem controlados em sua atividade.”

Quanto ao objeto do ato administrativo de fiscalização, i.e., o conteúdo da norma individual e concreta, este será a própria fiscalização, isto é, a solicitação da apresentação dos livros e dos documentos relativos à apuração dos tributos e cumprimento dos deveres instrumentais²⁹.

O motivo do ato administrativo pode ser definido como os pressupostos de fato e de direito que autorizam a realização do ato administrativo, i.e., da introdução da norma individual e concreta cujo objeto é a fiscalização. O pressuposto fático, pois, do motivo do ato é a existência do contribuinte e a prática por este de atividades sujeitas à tributação, enquanto o pressuposto normativo é aquele estabelecido no art. 195 do CTN e das legislações tributárias de cada ente tributante.

A finalidade do ato administrativo é o cumprimento da lei de acordo com o interesse público, no caso do ato administrativo de fiscalização, a finalidade é a verificação do cumprimento da legislação tributária pelo contribuinte. A finalidade mediata é a instauração do procedimento de fiscalização, enquanto a finalidade imediata é a própria fiscalização do contribuinte.

Uma vez introduzido no ordenamento o ato administrativo de fiscalização gozará de certos atributos, tais como a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade. Isto quer dizer que o ato administrativo se presume válido e legítimo até que seja contestado e expurgado do ordenamento, implicando a imediata produção de efeitos jurídicos e obrigando o contribuinte a prestar as informações solicitadas ou se sujeitar à fiscalização. O ato administrativo de fiscalização é imperativo e autoexecutável na medida em que a Administração Pública pode criar obrigações e impor restrições ao administrado independentemente de ordem judicial.

Para encerrar este tópico, observamos que para além dos elementos do ato administrativo, a validade do ato de fiscalização é condicionada ao cumprimento dos princípios da impessoalidade, da moralidade, da razoabilidade e da liberdade, da proteção da propriedade, da igualdade, da livre iniciativa, do livre exercício do trabalho e do sigilo, discutidos acima. Isto, pois, embora à autoridade administrativa tributária sejam conferidos amplos poderes de fiscalização e ela esteja respaldada pelo princípio da supremacia do interesse público, os núcleos dos princípios aqui comentados não podem ser violados.

6. OS LIMITES DO PODER DE FISCALIZAÇÃO A PARTIR DA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA

29 Os auditores fiscais têm "liberdade na coleta de dados e informações relacionadas ao fato gerador para a aferição da efetiva subsunção dos eventos ocorridos no mundo fenomênico à hipótese posta em abstrato na norma que rege o tributo sob exame" (NEDER, Marcos Vinicius; e LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, p. 139).

Identificado e delimitado o entendimento da doutrina sobre o poder de fiscalização e os respectivos limites, cumpre analisar as manifestações jurisprudenciais sobre o tema, a fim de verificar a compatibilidade do entendimento doutrinário com a pragmática. Para tanto, analisaremos as decisões proferidas pelos tribunais superiores, assim como pelos tribunais federais, pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, além do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Foram adotados como parâmetros para as pesquisas os termos relacionados aos arts. 195 e 196 do Código Tributário Nacional, bem como ao abuso de fiscalização.

6.1. Supremo Tribunal Federal – STF

No âmbito do STF, inicialmente, destaca-se a Súmula n. 439³⁰, cuja ementa determina que estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto de investigação. No entanto, é importante observarmos que a Súmula foi editada antes do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, razão pela qual não há uma referência direta aos arts. 195 e 196 do CTN e muito menos à proteção dos direitos fundamentais, tal como estabelecido no art. 145 do Texto Supremo. Das decisões identificadas que seguem o disposto na Súmula n. 439³¹, podemos destacar que, para a Suprema Corte, o direito de fiscalização é respaldado no interesse público. Não obstante, em tais oportunidades, restou decidido que a fiscalização deve se resumir ao exame dos livros relevantes aos pontos objeto da investigação, sendo proibida a devassa aos livros e documentos não pertinentes. Foram, ainda, identificadas decisões³² posteriores ao CTN e à Carta Magna, nas quais restou reconhecido o direito de verificação dos livros e documentos dos contribuintes, desde que respeitados os direitos fundamentais. Em tais decisões restaram proibidas a produção de provas ilícitas e a inviolabilidade do domicílio sem ordem judicial.

6.2. Superior Tribunal de Justiça – STJ

Das decisões pesquisadas, verificamos que acerca do conteúdo normativo do art. 195 do CTN, o STJ não diverge quanto ao dever de o contribuinte exibir os livros e documentos que possua à autoridade administrativa tributária³³, a qual, inclusive, tem o direito de propor ação judicial para exibição dos livros no caso de negativa (REsp n. 1.010.920/RS). O dever de exibição dos livros e documentos recai sobre toda atividade empresarial e não

30 Além da Súmula n. 439, vale destacar as Súmulas n. 70, n. 323 e n. 547, as quais tratam sobre a impossibilidade de interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias e aquisição de estampilhas como meio coercitivo para a cobrança de tributos. As mencionadas Súmulas não foram expressamente indicadas e comentadas em razão de não obedecerem aos critérios de pesquisa aqui empreendidos.

31 RMS n. 14.760/RJ, RE n. 58.899/SP, RE n. 58.850/SP, RE n. 58.818/SP, RMS n. 11.700/SP, RMS n. 11.274/PE, RE n. 52.480/RJ, RE n. 34.074/DF e RE n. 34.557/EI/DF.

32 HC n. 82.788/RJ e RHC n. 74.870/MT.

33 AgRg no AREsp n. 539.934, REsp n. 732.369/MG, REsp n. 643.329/PR e REsp n. 201400851648.

somente sobre os comerciantes industriais ou produtores (REsp n. 201.459/DF). Assim, o contribuinte é obrigado a exibir os livros e documentos necessários durante o prazo decadencial (REsp n. 643.329/PR), ou após o referido prazo quando necessária a verificação da existência do direito pleiteado (REsp n. 63.585/DF). Na mesma linha, embora o contribuinte não seja obrigado a produzir todos os livros previstos em lei, é obrigado a exibir ao Fisco todo e qualquer documento que possua e que seja relevante à fiscalização³⁴. No entanto, deverá a autoridade administrativa tributária motivar os pedidos de exibição de documentos (REsp n. 201400851648). Também foi manifestado pelo STJ que a atividade de fiscalização deverá ser circunscrita à área de competência e jurisdição do ente tributante (REsp n. 73.086/SP). Quanto à apreensão de documentos, há decisões no sentido da possibilidade de apreensão pela autoridade administrativa fiscal se tal possibilidade estiver prevista em lei independentemente de autorização judicial (REsp n. 732.369/MG e HC n. 201201009086). Em sentido contrário, há decisão estabelecendo que deve haver autorização judicial para apreensão de documentos do contribuinte (REsp n. 300065/MG). Em relação ao art. 196 do CTN, há da decisão no sentido de que o referido dispositivo normativo determina apenas que se dê ciência ao contribuinte do início da fiscalização (AgRg no Ag n. 1.360.823/RS).

6.3. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF1

As decisões pesquisadas ratificam o direito³⁵ e a competência³⁶ de as autoridades administrativas tributárias empreenderem a verificação dos livros e documentos do contribuinte, desde que dentro do prazo decadencial quando o objetivo for a constituição do crédito tributário³⁷, o ato seja devidamente motivado³⁸ e em respeito aos direitos individuais (Ap. Civ. n. 2006.34.00.032712-1/DF). Nesta última decisão, quando do reconhecimento da proteção aos direitos individuais, foi confirmado que o poder de fiscalização não é absoluto, devendo-se respeitar a inviolabilidade do domicílio residencial, eis que, no caso concreto, a fiscalização intentou a procura de provas na casa do pai de um dos sócios da pessoa jurídica fiscalizada, o que demandaria prévio mandado judicial para a prática do ato. Por fim, destacamos julgados reconhecendo caber ao contribuinte o dever de prova do ato abusivo ou arbitrariedade cometida durante o procedimento de fiscalização³⁹.

34 AgRg no AREsp n. 539.934, AgRg no REsp n. 1.098.641/RJ, REsp n. 732.369/MG, REsp n. 643.329/PR, AgRg no Ag n. 1.360.823/RS e REsp n. 201400851648.

35 Ap. em MS n. 01156619619994010000, Apelações Cíveis n. 00055715920054019199, n. 2003.34.00.013092-2/DF, n. 2001.01.00.001821-6/MG e n. 2000.35.00.009446-0/GO.

36 Ap. Civ. n. 2003.34.00.013092-2/DF e n. 0005340-89.2002.4.01.3200.

37 Ap. Civ. n. 2001.01.00.001821-6/MG.

38 AI n. 00137173120114010000 e Remessa ex Officio n. 00144347819904010000.

39 Ap. Civ. n. 00055715920054019199 e n. 00314465620004010000.

6.4. Tribunal Regional Federal da 2ª Região – TRF2

Da análise das decisões pesquisadas, constatamos que o ato de fiscalização é suportado pelo princípio da supremacia do interesse público⁴⁰, porém, não pode se afastar do princípio da legalidade no que se refere, em especial, ao exercício da competência e do poder de polícia para fiscalizar⁴¹. O TRF2 ratifica a ampla interpretação dada ao art. 195 do CTN em relação ao direito de fiscalização e de verificação dos livros comerciais e fiscais do contribuinte⁴², bem como dos documentos que dão suporte aos livros fiscais⁴³, inclusive o direito de apreensão dos documentos fiscais⁴⁴, desde que respeitado o período de prescrição do crédito tributário⁴⁵. O Tribunal em questão afirma a necessidade de lavratura do termo de início de fiscalização⁴⁶, mas diverge sobre a necessidade de fixação do prazo de conclusão, eis que há decisão indicando a desnecessidade em razão do prazo ser estipulado em lei⁴⁷ e, de outro lado, decisões no sentido de que o procedimento fiscal pode ser prorrogado, devendo ser concluído dentro dos prazos fixados na legislação tributária⁴⁸. Por fim, há manifestação no sentido de que o ato de fiscalização pode ser impugnado por diversas modalidades (Ap/Reexame Nec. n. 2007.51.01.004934-8), i.e., tanto na esfera administrativa quanto na judicial, bem como antes ou depois da lavratura do auto de infração.

6.5. Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF3

Dentre as decisões analisadas, destaca-se a Apelação/Reexame Necessário n. 0005341-97.2009.4.03.6102/SP, na qual restou decidido que o ato de fiscalização deve ser exercido pelas autoridades administrativas tributárias e ser devidamente motivado, ainda que os motivos do ato estejam apenas indicados no MPF, atual TDPF. Na mesma decisão entendeu-se pela dispensa da indicação do motivo em cada ato praticado pelas autoridades administrativas tributárias dentro do procedimento de fiscalização. A análise das decisões do TRF3 revelou que o termo de início de fiscalização pode ser dispensado nas hipóteses previstas em lei (Ap. Civ. n. 00015843220134036110), tais como na repressão ao contrabando. Este tema demonstra que apesar do princípio da supremacia do interesse público⁴⁹

40 Ap. em MS n. 200450010120556 e Ap. Civ. n. 2003.51.01.014064-4.

41 Ap/Reexame Nec. n. 200851100004140 e Ap. em MS n. 2001.51.01.014881-6.

42 Ap. em MS n. 200450010120556, AG n. 2013.02.01.007032-3, Ap/Reexame Nec. n. 2007.51.01.004934-8 e Ap. Civ. n. 2003.51.01.014064-4 e n. 1999.50.01.005740-0.

43 Ap/Reexame Nec. n. 2007.51.01.004934-8.

44 Ap. Civ. n. 2003.51.01.014064-4.

45 Ap/Reexame Nec. n. 2007.51.01.004934-8.

46 Ap. Civ. n. 0000297-33.2013.4.02.5117.

47 Ap. Civ. n. 0001363-20.2004.4.02.5002.

48 Ap. em MS n. 2001.51.01.014881-6 e AG n. 83175.

49 Ap. Civ. n. 2001.61.03.002744-0/SP, n. 0002646-30.2001.4.03.6110; n. 0030569-61.2001.4.03.6100; n. 0043575-72.2000.4.03.6100; n. 0003480-36.2001.4.03.6109; n. 0011990-61.2003.4.03.0000; e n. 0038272-10.2001.4.03.0000.

sustentar a mitigação do direito ao sigilo e à proteção da intimidade em relação às informações fiscais e aos documentos de exibição obrigatória ao Fisco, tal mitigação depende de expressa previsão legal em obediência ao princípio da legalidade. Ademais, como constatado em outros tribunais, há manifestação no sentido de que o ônus da prova de ilegalidade do ato administrativo de fiscalização é do contribuinte⁵⁰ e que o exercício do direito de defesa na impugnação do auto de infração pode implicar a mitigação de eventuais ilegalidades cometidas durante a fiscalização, tal como a falta de intimação (Ap. Civ. n. 0004747-53.2004.4.03.6104/SP).

6.6. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4

Na linha das decisões acima indicadas, o TRF4 afirma o amplo poder de fiscalização, o qual não se limita apenas à verificação dos deveres instrumentais⁵¹. Diante da supremacia do interesse público, às autoridades administrativas tributárias é permitido o acesso aos computadores e ao sistema eletrônico do contribuinte fiscalizado⁵². O contribuinte tem o dever de exibir livros e documentos mesmo após o prazo decadencial, desde que ainda possua a referida documentação⁵³. Apesar do entendimento de amplos poderes das autoridades administrativas tributárias nas atividades de fiscalização, há decisão reconhecendo a impossibilidade de solicitação de informações pessoais e não vinculadas à pessoa jurídica fiscalizada (Ap. Civ. n. 50163165420104047000). Igualmente, observamos que os amplos poderes da fiscalização não mitigam o princípio da legalidade, tendo sido reconhecido (i) o dever de apresentação do termo de início da fiscalização; (ii) o dever de notificação do início da fiscalização; (iii) o dever de motivação do ato com indicação dos documentos a serem fiscalizados; e (iv) o dever de identificação dos agentes fiscais, ainda que apenas na pessoa do líder da equipe de fiscalização ou do superior encarregado pela fiscalização⁵⁴. No que diz respeito ao prazo de conclusão e de prorrogações da fiscalização, o TRF4 manifestou-se no sentido de que estes são os previstos em lei e devem ser observados pela fiscalização⁵⁵. Por fim, identificamos decisão no sentido de que, ao ser verificada eventual ilegalidade, o contribuinte deve representar o ocorrido ao superior hierárquico da autoridade fiscalizadora, sendo ônus dele a prova da ilegalidade⁵⁶.

50 Ap. Civ. n. 00015843220134036110.

51 Ap. Civ. n. 50163165420104047000, n. 2008.72.15.000394-2/SC e n. 2004.72.03.000473-1/SC; Ap. em MS n. 200372080010126 e Agravo Legal em Ap. Civ. n. 2004.72.03.000474-3/SC.

52 Ap. Civ. n. 2008.72.15.000394-2/SC.

53 Ap. Civ. n. 95.04.54725-7.

54 Ap. Civ. n. 50163165420104047000, n. 200404010014190 e n. 2004.72.00.000102-8/SC.

55 Ap. Civ. n. 2003.71.02.000384-0/RS.

56 Ap. Civ. n. 200404010014190.

6.7. Tribunal Regional Federal da 5ª Região – TRF5

O Tribunal em questão tem decisões no sentido de que a apreensão e/ou retenção de mercadorias durante o curso da fiscalização somente é possível desde que o procedimento encontre previsão legal⁵⁷. No que diz respeito à anulação do ato administrativo considerado pelo contribuinte como abusivo, há decisão no sentido de que ao Poder Judiciário somente é possível a anulação de ato administrativo desprovido de amparo legal ou absolutamente desconexo com a realidade dos fatos (AI n. 00081642120134050000).

6.8. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – TJSP

Constatamos a orientação de que o direito de fiscalização deve ser exercido conforme os termos da legislação⁵⁸, orientado pelo interesse público e com respeito aos direitos individuais⁵⁹, inclusive pela polícia, quando da apuração de crimes contra a ordem tributária⁶⁰. Igualmente aos tribunais federais, o TJSP reconhece que o direito de fiscalização é amplo no tocante ao exame de livros e documentos⁶¹, ainda que diante do extravio dos livros, acontecimento este que deve ser reportado nos termos da lei, mas que não exime o dever de reconstrução da escrita e exibição ao Fisco⁶². A exceção à regra é a ocorrência de furto não contestada pela autoridade administrativa tributária⁶³. Como exemplo do amplo poder de fiscalização, identificamos uma decisão que assegurou o direito de acesso aos sistemas eletrônicos do contribuinte⁶⁴. Apontamos também que a exigência do cumprimento de obrigações acessórias estabelecidas em lei não é abuso de direito segundo o TJSP⁶⁵. Em relação aos poderes de fiscalização, o TJSP reconheceu ser legal a intimação do contribuinte por meios eletrônicos regulamentados em lei, ainda que a fiscalização tenha ocorrido de forma física e presencial⁶⁶. Aliás, há o dever de a autoridade administrativa tributária intimar o contribuinte do início da fiscalização, porém, nos casos de urgência previstos em lei, esta medida pode ser dispensada⁶⁷. O dever de colaboração e

57 Ap. Civ. n. 00077975120124058400 e n. 00112395220124058100; e AI n. 200705000354098.

58 AI n. 0251286-53.2011.8.26.0000, n. 0280556-25.2011.8.26.0000, n. 0221194-92.2011.8.26.0000, n. 0149287-23.2012.8.26.0000, n. 0132538-28.2012.8.26.0000 e n. 9042579-92.2009.8.26.0000; Ap. n. 0053692-04.2012.8.26.0224, n. 0021254-21.2010.8.26.0053, n. 0137745-33.2011.8.26.0100 e n. 9061843-03.2006.8.26.0000.

59 Ap. n. 0916227-60.2012.8.26.0506, n. 0174053-19.2007.8.26.0000 e n. 0025809-13.2012.8.26.0053.

60 AI n. 2132633-19.2015.8.26.0000.

61 AI n. 0097452-93.2012.8.26.0000 e n. 0135966-81.2013.8.26.0000; Ap. n. 0051993-06.2012.8.26.0053, n. 0005942-91.2013.8.26.0637, n. 0027648-55.2010.8.26.0114 e n. 0001785-30.2010.8.26.0201.

62 Ap. n. 0027648-55.2010.8.26.0114.

63 Ap. n. 0027991-49.2012.8.26.0577.

64 AI n. 0445388-12.2010.8.26.0000.

65 AI n. 2205334-12.2014.8.26.0000.

66 AI n. 2069607-81.2014.8.26.0000.

67 Ap. n. 0002721-09.2011.8.26.0302 e n. 0174053-19.2007.8.26.0000.

de submissão à fiscalização também recai àqueles que não são contribuintes⁶⁸, inclusive fora da área de competência da autoridade administrativa tributária⁶⁹. É ônus do contribuinte a conservação dos livros fiscais, prevalecendo, por consequência, o dever de exibi-los à fiscalização⁷⁰.

Apesar do amplo poder de fiscalização, o qual não é ilimitado, o TJSP também já se manifestou no sentido de que a fiscalização, além de ser exercida nos termos da legislação, deve ser devidamente documentada⁷¹, sendo vedado ao agente fiscal exigir que os livros sejam apresentados na repartição fiscal em dia e horário determinado⁷². Igualmente, a fiscalização somente pode exigir e fiscalizar os documentos fiscais decorrentes de sua competência para tributar. Assim, o Fisco estadual não pode exigir as cópias das declarações de imposto de renda dos sócios da pessoa jurídica⁷³. Nesse aspecto, o Fisco não pode exigir a elaboração de planilhas ou documentos não previstos em lei, limitando-se à análise dos documentos fiscais, a realização do levantamento de eventual tributo devido e à elaboração de suas conclusões⁷⁴. Ainda quanto às restrições do exercício do poder de fiscalização, há decisões determinado que o Fisco não pode impor restrições por prazo indeterminado, tais como a apreensão de documentos fiscais⁷⁵. Ademais, a fiscalização não pode prejudicar a atividade empresarial do contribuinte mediante a expedição de avisos e notificações aos clientes deste para comunicar a existência do processo de fiscalização, sugerindo a existência de responsabilidade tributária sem o prévio processo administrativo. De igual maneira, os atos de fiscalização não podem ser divulgados ao público em geral por meio do sítio eletrônico⁷⁶.

Por fim, no que tange aos aspectos de contestação da fiscalização pelo contribuinte, o TJSP reconhece que o ato de fiscalização goza da presunção de legitimidade e veracidade, competindo ao contribuinte a prova da ilegalidade do ato, sendo que a possibilidade de defesa administrativa mitigaria os eventuais excessos de fiscalização⁷⁷.

68 Ap. n. 9284640-18.2008.8.26.0000, n. 0003593-42.2011.8.26.0587 e n. 0137745-33.2011.8.26.0100.

69 Ap. n. 0003593-42.2011.8.26.0587, n. 0002567-59.2011.8.26.0053, n. 9075990-10.2001.8.26.0000, n. 9284640-18.2008.8.26.0000 e n. 9061843-03.2006.8.26.0000.

70 Ap. n. 0031578-65.2013.8.26.0053 e n. 0311142-16.2009.8.26.0000.

71 Ap. n. 0021254-21.2010.8.26.0053.

72 AI n. 0097452-93.2012.8.26.0000.

73 Ap. n. 0311111-93.2009.8.26.0000.

74 Ap. n. 0031578-65.2013.8.26.0053.

75 Ap. n. 0174053-19.2007.8.26.0000.

76 Ap. n. 0025809-13.2012.8.26.0053 e AI n. 0109253-06.2012.8.26.0000.

77 AI n. 2017581-43.2013.8.26.0000, n. 0161124-75.2012.8.26.0000, n. 0084523-28.2012.8.26.0000 e n. 0221194-92.2011.8.26.0000; Ap. n. 0015658-86.2010.8.26.0625.

6.9. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF

A pesquisa realizada aos acórdãos proferidos pelo CARF também apontou o reconhecimento do amplo poder de fiscalização aos livros e documentos diante do teor do art. 195 do CTN, não se limitando apenas aos livros fiscais, mas a todos os documentos que suportem a incidência tributária⁷⁸. Também constatamos o reconhecimento do dever de colaboração do contribuinte com a apresentação da documentação exigida⁷⁹. Corolário do dever de fiscalização é o dever de guarda dos livros até o término do prazo prescricional e não o decadencial⁸⁰, sendo, inclusive, autorizado o reexame de período já fiscalizado⁸¹. Por outro lado, após o prazo prescricional, não há o dever de exibição dos livros e documentos, ainda que a fiscalização possa ter acesso àqueles ainda existentes⁸². Desta forma, reconhecida a desoneração do dever de exibir livros e documentos, é indevida a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória (dever instrumental) em relação à não apresentação de livros e documentos após o prazo prescricional. Contudo, a não apresentação dos livros e dos documentos dentro do prazo decadencial ou prescricional é pressuposto para a aplicação de multa agravada por embaraço à fiscalização⁸³. Ainda em relação à exibição de livros e de documentos, o CARF entende como legítima a retirada de livros fiscais do estabelecimento do contribuinte, inclusive a apreensão quando evidenciado risco ao bom andamento da fiscalização⁸⁴.

Pelas decisões pesquisadas, não há nulidade na condução de fiscalização por mais de dois anos, pois o art. 196 do CTN não fixa prazo predefinido para conclusão da ação fiscal⁸⁵. Ademais, o Decreto n. 70.235/1972 também não fixaria prazo, no entanto, nos termos da AC. n. 106-12.135, o contribuinte readquire a espontaneidade após 60 dias do início da fiscalização. Eventual nulidade diante da morosidade na conclusão da ação fiscal foi mitigada em razão do exercício da ampla defesa e do contraditório (Ac. n. 104-22.350)⁸⁶. O exercício do contraditório e da ampla defesa também foi utilizado como elemento mitigador de eventual nulidade no Ac. n. 103-19.747, embora em tal decisão este argumento tenha sido utilizado de forma subsidiária e na eventualidade de ser reconhecida a nulidade por lavratura do auto de infração fora do local do estabelecimento. Quanto ao local de

78 Ac. n. 2301-003.921, n. 203-10.855, n. 105-13.083 e n. 203-08422.

79 Ac. n. 203-09.916 e n. 203-09.917.

80 Ac. n. 2403-001.922, n. 2301-003.411 e n. 101-79.870.

81 Ac. n. 104-21.202.

82 Ac. n. 2301-002.511, n. 2301-01.615 e n. 101-79.870.

83 Ac. n. 203-10.855.

84 Ac. n. 104-22.350 e n. 2202-01.435.

85 Ac. n. 104-22.350, n. 201-72958 e n. 107-06967.

86 Anotamos que no Ac. n. 3102-00.582 foi decidido que o litígio somente se instaura com a lavratura do auto de infração, quando, então, é devido o respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

lavratura do auto de infração, o CARF se posicionou como sendo legítima a lavratura de auto de infração no local da ocorrência da infração ainda que fora do local do estabelecimento⁸⁷.

Conforme as decisões selecionadas do CAREF, o MPF – atual TDPF – deve ser emitido antes do início da ação fiscal. Assim, a emissão do MPF/TDPF apenas ao final implica nulidade da fiscalização, bem como é nulo o lançamento cujo tributo não tenha sido identificado como objeto de fiscalização no MPF/TDPF expedido previamente ao início do trabalho fiscal (Ac. n. 1103-000.029).

6.10. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT

As decisões proferidas pelo TIT objeto de nossa pesquisa apontam para o amplo poder de fiscalização, sendo autorizada a análise apenas dos livros fiscais e dos documentos contábeis, desde que exercido nos termos da legislação de regência⁸⁸. Por consequência, o poder de fiscalização compreende o direito à apreensão de livros e de documentos fiscais, de programas, de sistemas e de computadores, bem como a adoção de outras medidas restritivas com o objetivo de apurar irregularidades no cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais⁸⁹. Nesse sentido, os livros e os documentos contábeis e fiscais devem ser guardados até o fim do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário e não pelo prazo mínimo de cinco⁹⁰ anos previsto no regulamento do ICMS (AIIM n. 3.064.758-7). Desta forma, é ônus do contribuinte a guarda e a exibição dos livros e documentos⁹¹.

Quanto aos requisitos formais do procedimento de fiscalização, o início e o término da fiscalização devem ser documentados pelos respectivos termos, porém estes não precisam constar do processo administrativo, eis que não são elementos integrantes do auto de infração⁹². Há decisão reconhecendo que não há nulidade na falta de lavratura no livro fiscal do termo de início de fiscalização, desde que o contribuinte receba a intimação (AIIM n. 3.055.134-1). A falta de assinatura no termo de fiscalização não é causa de nulidade quando este é disponibilizado na internet para consulta (AIIM 3.089.335-5). Igualmente foi entendido que não há irregularidade no envio de intimações por correio com carta

87 Ac. n. 104-22.350, n. 203-09.917, n. 103-19.747 e n. 106-12.135.

88 DRT. 14 – 842/69, 1 – 18971/73, 8 – 430/87 e 6 – 1642/91; TIT – SP 38526/2002; e AIIM n. 3.160.390-7, n. 3.077.846-3 e n. 3.152.554 – 4.

89 AIIM n. 3.089.335-5 e n. 3.112.778-2; TIT – SP n. 38526/2002; e DRT. 1 – 18971/73.

90 Lembramos aqui que nos termos do art. 173, I, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido feito. Assim, na hipótese de tributo sujeito ao denominado lançamento por homologação, caso o contribuinte não apure, não declare e não recolha o tributo, por exemplo, de janeiro de 2015, o prazo decadencial para a lavratura do auto de infração, caso não tenha sido expedida nenhuma medida preparatória em 2015, terá se iniciado em 1º de janeiro de 2016 e o termo ad quem em 1º de janeiro de 2021.

91 DRT. 14 – 842/69; e AIIM n. 3.083.229-9, n. 4.017.544-3 e n. 3.093.335-3.

92 DRT. 8 – 430/87; AIIM n. 3.077.846-3 e n. 3.152.554-4.

registrada. Há decisões reconhecendo que nos termos do art. 491 do RICMS, o agente fiscal de renda pode ampliar o objeto da fiscalização durante os trabalhos de fiscalização na medida em que o termo de início de fiscalização tem por base o exame da escrituração fiscal, bastando que a ampliação do objeto da fiscalização seja anotada no termo de conclusão diante do amplo direito de fiscalização⁹³.

Por fim, encontramos decisão no sentido de que ao constatar eventual irregularidade ou abuso de fiscalização, o contribuinte deve reportar o acontecimento às autoridades competentes (AIIM n. 3.112.778-2).

7. CONSIDERAÇÕES SOBRE A ANULAÇÃO DE ATOS ADMINISTRATIVOS E O MOMENTO DE COMBATER O ABUSO DO PODER DE FISCALIZAÇÃO DENTRO DO CICLO DE POSITIVAÇÃO DA NORMA JURÍDICA

Qualquer ato jurídico, compreendendo os atos normativos, introduzido no ordenamento, para ser válido e prevalecer frente a eventuais contestações, deverá possuir agente competente e ser produzido segundo o procedimento competente. Além destes dois requisitos, o ato jurídico deverá possuir conteúdo de pertinencialidade. Este último poderá ser aferido pelo confronto entre o ato em questão e os demais atos jurídicos ou normativos de superior hierarquia ou, ainda, pela verificação da obediência ao procedimento competente para sua edição.

A retirada do ato jurídico do ordenamento poderá ocorrer pelo próprio agente que detém a competência para introduzi-lo, mediante a produção de um ato que implique a revogação do ato original, ou poderá ser anulado pelo Poder Judiciário. No âmbito da Administração Pública, essa pode tanto revogar ou anular os seus atos. A Administração Pública pode revogar o ato administrativo em razão de seu mérito por razões de oportunidade e conveniência, bem como pode anulá-lo em razão de ilegalidade e vícios na formação do ato jurídico. Quanto à anulação do ato jurídico, idêntica é a atribuição do Poder Judiciário, o qual, em razão da separação dos poderes, somente pode dizer sobre a ilegalidade do ato administrativo em razão da violação do agente competente ou do procedimento competente e, por consequência, da ausência de pertinência do ato em exame com o ordenamento jurídico. O entendimento doutrinário é idêntico ao adotado pelo Supremo Tribunal Federal, quando da formulação da Súmula n. 473⁹⁴.

Havendo defeito ou constatado o vício em qualquer um dos elementos ou requisitos do ato administrativo de fiscalização ou ainda identificada a ofensa aos princípios constitucionais ou direitos individuais do contribuinte, este poderá requerer a anulação do ato

93 AIIM n. 4.036.457 e n. 4.033.886-1.

94 "A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial."

administrativo de fiscalização, ou ao superior hierárquico do agente fiscal⁹⁵ ou ao Poder Judiciário.

Da pesquisa empreendida, constatamos o entendimento de caber ao contribuinte a prova do abuso do poder de fiscalização e a mitigação da nulidade do procedimento de fiscalização diante da defesa administrativa ao auto de infração exercida com respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Ademais, foram encontradas decisões tanto no âmbito administrativo quanto judicial no sentido de que o abuso do poder de fiscalização deve ser reportado à autoridade hierarquicamente superior.

Diante deste cenário, entendemos que o combate ao ato arbitrário deve, preferencialmente, ser exercido antes da lavratura do auto de infração. Tal combate pode ser feito por petição dirigida ao superior hierárquico da autoridade fiscalizadora ou diante do ingresso de ação judicial. A apresentação de petição ao superior hierárquico comunicando a prática de ato arbitrário não exclui a possibilidade de posterior ingresso no Poder Judiciário *ex vi* do inciso XXXV do art. 5º da Carta Magna. Caso o contribuinte não obtenha uma resposta em tempo razoável a ser medido pelo prazo de conclusão do procedimento de fiscalização, a questão deverá ser levada ao Poder Judiciário antes da lavratura do auto de infração, de forma que a defesa administrativa não desdobre na mitigação do abuso do poder de fiscalização. Diante do ônus da prova da ocorrência do abuso do poder de fiscalização ser do contribuinte, é recomendável que, durante o procedimento de fiscalização, em ocorrendo pela fiscalização um requerimento de entrega de documentos e informações considerado abusivo, quando da resposta à intimação fiscal, seja apontada a ocorrência do abuso ou a discordância em relação ao pedido fiscal, de forma a documentar a posição do contribuinte. Em relação ao combate ao abuso do poder de fiscalização por medida judicial.

Ao considerarmos que o abuso do poder de fiscalização ocorrerá em decorrência de vícios nos requisitos ou elementos do ato administrativo de fiscalização, bem como na violação de princípio constitucional, na maioria dos casos, caberá ao contribuinte acostar ao mandado de segurança a cópia da intimação da fiscalização e demonstrar a não obediência à legislação tributária ou à Constituição Federal. Porém, se o vício do ato administrativo não decorrer da desobediência da forma de produção do ato previsto em lei, da competência do agente ou, ainda, da extrapolação do objeto da fiscalização, mas de condutas abusivas dos agentes fiscais no decorrer do procedimento de fiscalização, demandando a produção de prova testemunhal, por exemplo, a medida judicial mais adequada será a da propositura da ação anulatória, possibilitando a dilação probatória.

As medidas aqui sugeridas não impedem que a alegação de ocorrência do abuso do poder de fiscalização seja levada à defesa do auto de infração ou à ação judicial que vise a

95 O contribuinte poderá exercer seu direito por meio de petição fundamentada no direito de petição previsto na alínea "a" do inciso XXXIV, do art. 5º da Constituição Federal, dirigida ao superior hierárquico do agente fiscal.

anulação do crédito tributário. Todavia, diante das decisões analisadas neste artigo, possivelmente somente obterá êxito nos casos de lavratura de auto de infração com base em prova ilícita, ou pela não apresentação de documento não exigido em lei, ou pela violação do domicílio do contribuinte, ou, por fim, pela ofensa a outro direito fundamental.

8. CONCLUSÃO

Diante dos termos e premissas que sustentaram a pesquisa realizada, podemos conceituar o abuso do poder de fiscalização como o ato jurídico administrativo de fiscalização produzido: (i) por agente incompetente; (ii) em desrespeito à forma prevista na legislação tributária; (iii) que não possua a devida motivação diante da não indicação dos motivos de fato e de direito que determinaram o início da fiscalização; (iv) cujo objeto não seja a verificação do patrimônio, dos rendimentos ou da atividade do contribuinte por meio dos livros fiscais, contábeis e demais documentos que permitam tanto a ocorrência do evento tributário quanto o cumprimento da obrigação tributária e dos deveres instrumentais; (v) sem o propósito de averiguar o cumprimento da obrigação tributária e dos deveres instrumentais; e (vi) executado com excessos em flagrante violação aos direitos fundamentais.

O abuso do poder de fiscalização quanto ao agente restará caracterizado quando o ato de fiscalização não for praticado pelo servidor público, devidamente concursado, pertencente ao quadro de agentes fiscais cuja atividade seja a auditoria e fiscalização dos contribuintes. Igualmente, haverá abuso do poder de fiscalização quando houver extrapolação da competência do agente fiscal em relação ao objeto da fiscalização, por exemplo, quando o fiscal do Estado pretender a análise de documentos cuja pertinência diga respeito tão somente à verificação do cumprimento das obrigações tributárias e deveres instrumentais da União Federal ou dos Municípios, salvo se houver a devida fundamentação para análise dos documentos solicitados.

Sobre o vício de forma, além da previsão do art. 196 do CTN sobre a intimação do contribuinte do início da fiscalização e do prazo de conclusão desta, a legislação tributária estabelece rito específico para a determinação e início do procedimento de fiscalização, com a indicação das razões da fiscalização, bem como do prazo da execução dos trabalhos e do objeto da fiscalização, livros e documentos a serem apresentados pelo contribuinte. No caso de não preenchimento dos referidos requisitos, a jurisprudência, notadamente a judicial, tem se manifestado pela ilegalidade do ato administrativo. A jurisprudência administrativa também segue a mesma linha, porém de forma mais flexível, notadamente a do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Os defeitos do ato administrativo e a caracterização do abuso do poder de fiscalização por defeito do motivo, do objeto ou da finalidade, podem ser tratados em conjunto, na medida em que a fiscalização somente tem razão de existir e, portanto, de ser considerada válida se

a finalidade for a de investigar o cumprimento da obrigação tributária ou dos deveres instrumentais pelo contribuinte, o que, portanto, será o objeto do ato administrativo a ser devidamente motivado. Anteriormente ao CTN, o STF reiteradamente confirmou que o Fisco deve se ater ao objeto do ato de fiscalização. Ainda neste ponto, o TJ/SP caracterizou como abuso do poder de fiscalização a exigência de apresentação de planilha com informações que constam dos documentos fiscais e contábeis. Por outro lado, a jurisprudência entende ser dever do contribuinte a exibição de todos os livros e documentos obrigatórios relevantes à fiscalização dentro do prazo de decadência e de prescrição do crédito tributário.

No que diz respeito à violação dos direitos fundamentais, os exemplos encontrados na jurisprudência foram a proibição de exposição indevida do contribuinte investigado em razão de comunicação na internet ou de envio de comunicações aos clientes e fornecedores, assim como a invasão do domicílio das pessoas físicas sócias da empresa, eis que apenas o acesso ao estabelecimento da pessoa jurídica é assegurado à fiscalização independentemente de ordem judicial.

Por fim, foi verificado que o exercício do direito de defesa na esfera administrativa implicou um efeito mitigador em relação ao reconhecimento da nulidade do procedimento de fiscalização e do ato de constituição do crédito em razão de eventual abuso do poder de fiscalização. Considerando que o abuso do poder de fiscalização implica vício do ato administrativo de fiscalização, passível de anulação pelo Poder Judiciário, este deve ser combatido diretamente no Poder Judiciário tão logo tenha sido praticado e, preferencialmente, antes da constituição do crédito tributário. A medida judicial a ser adotada, geralmente, será o mandado de segurança e, caso haja a necessidade de dilação probatória, tal como a oitiva de testemunha, o meio processual adequado será a ação anulatória. Considerando que o ônus da prova é do contribuinte, é recomendável a representação do ato abusivo ao superior hierárquico da autoridade fiscal ainda na fase de fiscalização.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário* n. 46. São Paulo, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BOTTALLO, Eduardo Domingos; e MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF, STJ, TRFs e CARF*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Lei Complementar nº 116/03 – mudanças no regime do ISS – conflitos de competência entre municípios – responsabilidade tributária – limites aos

poderes de fiscalização. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 108. São Paulo: Dialética, 2004.

CANHADAS, Fernando Augusto Martins. *O direito de ser ouvido no procedimento administrativo de fiscalização*. Dissertação de Mestrado apresentada no curso de pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2006.

CARAMICO, Mara Eugênia Buonananno. A quebra do sigilo financeiro dos contribuintes paulistas em face da edição do Decreto Estadual nº 54.240/09. In: ROSTAGNO, Alessandro (coord.). *Contencioso administrativo*. São Paulo: Noeses, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012 e 2013.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, vol. II.

_____. Processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário* vol. 9/10. São Paulo, 1979.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fiscalização tributária e garantias dos contribuintes: limites à atuação das autoridades da Administração. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e ALTAMIRANO, Alejandro C. (coord.). *Direito tributário*. VII Colóquio de direito tributário. São Paulo: Síntese, 2005.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O sigilo bancário e a guerra pelo capital. *Revista de Direito Tributário* n. 81. São Paulo, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13. e 27. ed. São Paulo: Atlas, 2001 e 2014.

ESTEVES, Maria do Rosário. Os meios de prova no processo administrativo tributário. *II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2004.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do estado. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 1. São Paulo: RT.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

FRANÇA, Reginaldo. *Fiscalização tributária: prerrogativas e limites*. Curitiba: Juruá, 2010.

GARCIA, Roni Genicolo. A fiscalização tributária – procedimento administrativo vinculado, à luz do art. 142 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 71. São Paulo: Dialética.

GONÇALVES, José Arthur Lima; e MARQUES, Márcio Severo. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. Devolução *ex officio* de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Compensação tributária*. São Paulo: MP, 2007.

_____. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997; e 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. Limites à fiscalização – Administração Tributária e justiça fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e ALTAMIRANO, Alejandro C. (coord.). *Direito tributário: VII colóquio de direito tributário*. São Paulo: Síntese, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: RT, 2013.

LIMA, Rogério. O abuso de *poder* da Fazenda Pública no campo da fiscalização. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 67. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002; e 9. ed. São Paulo: RT, 2016.

_____. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Estado à luz da história, da filosofia e do direito*. São Paulo: Noeses, 2015.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18. ed. São Paulo: RT, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Délcio Balestro; e BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008 e 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética, 2002.

NEDER, Marcos Vinicius; e LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NORONHA, Marcos Antônio Pereira. O sigilo bancário no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; e FEITOSA, Raymundo Juliano (coord.). *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Júlio M. de. A (des)construção das normas tributárias nas ações (reações) antiexacionais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. A inexistência de sigilo bancário para o Fisco. *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da Federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: alienação da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 1. ed. São Paulo: RT e Fiscosoft, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 6. ed. Coord. Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

STURTZ, Gabriel Pinós. A autorização para impressão de documentos fiscais. A apreensão de mercadorias e a certidão de regularidade fiscal: meios coercitivos e os reflexos na responsabilidade civil do Estado. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 63.

VALERO, Luiz Martins. Fiscalização tributária: poderes do Fisco e direitos dos contribuintes. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; e FEITOSA, Raymundo Juliano (coord.). *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.