

OS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: A REPÚBLICA, O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A INCONSTITUCIONALIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL TRIBUTÁRIO FRENTE AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Ivo José Kunzler⁴

Fecha de recepción: 28 de mayo de 2016

Fecha de aceptación: 14 de diciembre de 2016

Referencia: KUNZLER, Ivo José. *Os tribunais administrativos tributários no brasil: a república, o estado democrático de direito e a inconstitucionalidade do processo administrativo fiscal tributário frente aos princípios constitucionais*. Universidad de Nariño: Revista Científica CODEX. Vol. 2. Núm. 2. Págs. 31 a 59. Disponible en: revistas.udenar.edu.co/index.php/codex

Resumo: Por intermédio deste artigo, se pretende investigar o surgimento dos tribunais administrativos fiscais tributários no mundo e no Brasil. E a partir do confronto da estrutura e da composição dos referidos tribunais com a Constituição, se invoca a inconstitucionalidade dos mesmos, pois que não cumprem com o comando normativo dos princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito e da República.

Palavras-chave: O Processo Administrativo Tributário, Origem, Inconstitucionalidade, Princípios.

Resumen: A través de este artículo, tenemos la intención de investigar las apariciones de los tribunales administrativos tributarios y fiscales en el mundo y en Brasil. Y a partir de la comparación de la estructura y la composición de los tribunales con la Constitución, se invoca la inconstitucionalidad de los mismos, debido a que no cumplen con el control legal de los principios constitucionales del Estado Democrático de Derecho y de la República.

Palabras clave: El Proceso Administrativo Tributario, Origen, Inconstitucionalidad, Principios.

4 KUNZLER, Ivo José. É advogado, graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFPEL - Universidade Federal de Pelotas/RS. Tem formação complementar em Filosofia e Ciência Política pela mesma universidade - UFPEL. Tem formação complementar em Ciências Econômicas pela UNISINOS - Universidade do Vale do Rio dos Sinos - São Leopoldo/RS. É pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET - Instituto Brasileiro de Direito Tributário. É pós-graduado em Gestão Ambiental pela FEEVALE/RS. cursou o Mestrado pela UNISC - Universidade de Santa Cruz do Sul, no Rio Grande do Sul, e sua pesquisa foi sobre Direito Tributário e Constitucional no Brasil. É aluno do programa de Doutorado em Direito Constitucional pela UBA - Universidad de Buenos Aires.

INTRODUÇÃO-A ORIGEM DOS TRIBUNAIS SOBRE CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS E FISCAIS, NO MUNDO E NO BRASIL

O Direito Administrativo, segundo QUINTÃO, teve no seu surgimento e desenvolvimento passagens conturbadas, e em razão disso o Professor VASCO PEREIRA DA SILVA, da Universidade de Lisboa, teria apelidado de “experiências traumáticas”.⁵ Na sua origem, o Direito Administrativo, esteve ligado a um modelo de contencioso dependente da Administração das coisas do Estado, portanto, quem dizia o direito era o Soberano, na pessoa do Monarca, e segundo o interesse deste.

Ainda segundo pesquisa de QUINTÃO, o contencioso administrativo teria surgido dentro do processo Revolucionário na França (1789), onde era visto como um privilégio da administração pública, porque visava à proteção dos interesses da própria administração do Estado, e desta forma, não representou qualquer proteção dos interesses públicos propriamente, isto é, da sociedade, dos agentes privados, uma vez que era um instrumento que visava essencialmente à defesa dos poderes públicos, e da burocracia estatal, sendo que estes interesses eram postos à frente dos interesses da sociedade e do interesse público autêntico na forma como ele é visto hoje em dia. Não se verificava assim, nesta fase, a realização do princípio da imparcialidade da administração pública, da forma como este princípio vem consagrado em todos os sistemas constitucionais que se conhece.

Da mesma forma, o princípio da separação dos poderes era completamente distorcido naqueles tempos, nada tendo em comum com o entendimento atual: era tão absurda esta distorção, que levou o governo local à criação de um juiz doméstico, pois a tarefa de julgar era atribuída aos próprios órgãos da administração, de forma que se entendia ser a função de julgar atribuída para a administração, um ato de competência da própria administração, no seu papel e em nome da separação dos poderes, e essa tarefa caberia à administração. Outro problema apontado pelo Professor VASCO PEREIRA DA SILVA, trazido por QUINTÃO, seria a forma como se afirmou naquela época a autonomia do Direito Administrativo, centrando as suas finalidades nas garantias da administração, e não na proteção da sociedade. A este respeito versa a primeira sentença no tema de Direito Administrativo, que consagrou a sua autonomia enquanto ramo independente do direito, que é datada de 1873, e foi proferida pelo então Tribunal de Conflitos Francês, na qual se pode perceber nítida, a retirada completa e a negação geral dos direitos dos particulares, da sociedade.

Note-se que o Direito Administrativo é um direito de criação jurisprudencial, e saliente-se pela importância, surgido no processo da Revolução Francesa de 1789. O Professor de Lisboa, VASCO PEREIRA DA SILVA distingue, o que chama de três fases da evolução do contencioso

⁵ QUINTÃO, Daiane. Texto e informações retiradas do blog da autora no endereço eletrônico da internet: <http://contencioso-subturma7.blog.spot.com.br/2012/05/breve-historia-do-contencioso.html> em 16 de março de 2013, às 10 horas e 15 minutos.

administrativo, até chegar ao exemplo da Constituição de Portugal de 1976, e que estariam associadas a momentos distintos da evolução do próprio estado, apelidando cada uma das com o seguinte codinome:

A) A 1ª fase seria também chamada de fase do “*pecado original*” ou da “*promiscuidade*”, e se iniciara no século XVI;

B) II e foi até ao século XIX, isto é, até à constituição portuguesa de 1976, e se traduziu no modelo de Estado Liberal; este é o período de nascimento do contencioso administrativo. O que se observa, é que ele esta fase se caracterizou por uma não verdadeira separação de poderes, uma vez que nesta fase, julgar a própria administração era ainda administrar, o que estava em causa era o autocontrole da administração, ou seja, os tribunais judiciais estavam proibidos de interferir na esfera da administração, e esta interpretação da separação de poderes foi feita com o intuito de impedir os tribunais comuns de “perturbar” a Administração. Esta fase poderia ser subdividida em três outras fases intermediárias: (i) 1º período de 1789 a 1799, em que os julgamentos de litígios era remetido para os próprios órgãos da administração ativa; (ii) 2º período de 1799 a 1872, onde operava um sistema de justiça reservada, e onde foi criado um Conselho de Estado, órgão da administração consultiva, que auxiliava na realização de julgamentos perfeitos em termos de decisões administrativas, e que ficava também encarregado das resoluções dos litígios administrativos, inicialmente, emitindo apenas pareceres consultivos, uma vez que as “decisões” propriamente, estavam reservadas à decisão final da Administração; (iii) 3º período de 1872 em diante, onde prevaleceu um sistema de justiça delegada, em que as decisões do Conselho de Estado tornaram-se definitivas por delegação de poderes do julgamento do executivo, deixando assim de ser pareceres sujeitos a homologação.

Neste ponto, é importante referir, que do lado deste modelo tínhamos um modelo anglo-saxônico, que tinha um entendimento completamente diferente do princípio da separação de poderes, em que se entendia que julgar a administração se tratasse ainda, efetivamente de julgar e não administrar, ou seja, ou esta função não cabia à administração, e então cada um dos poderes era considerado como autônomo e independente, submetendo-se a Administração aos tribunais comuns.

a) A 2ª fase, chamada também de “*Batismo*”, foi o momento da plena jurisdicionalização do contencioso administrativo: se dera no momento da transição do Estado Liberal para o Estado Social, no final do século XIX e princípios do século XX, e teve seu ponto alto associado ao Estado Social, instante em que o Estado vai chamar a si algumas funções novas. Com esta fase, se dará também a crise do ato administrativo, e com ela o conceito de ato administrativo se transforma, uma vez que se estaria perante uma administração prestacionista, ativista social, e na maioria dos casos se colocou a favor do particular, deixando de ser ato puramente executório. O contencioso neste momento passou a ser realizado por

juízes, órgãos autônomos e independentes do executivo (administração), e a justiça administrativa com isso foi adquirindo uma natureza de uma jurisdição autônoma, e se “libertando” da administração, uma separação gradual da Administração do Contencioso, em sua materialidade, função orgânica e formalmente. Houve, na realidade uma mudança de paradigma, quando o Conselho de Estado se tornou um verdadeiro tribunal administrativo. Assistiu-se neste momento, uma transformação lenta e progressiva das normas e das instituições, que foram criadas para proteger a administração através de instrumentos de garantia também aos particulares, mas não uma mudança dos poderes dos juízes, esses continuavam limitados: o juiz era concebido como um órgão hierárquico que apenas tinha poderes de anulação, e só podia anular atos administrativos. Na realidade, tratou-se de uma aproximação entre o modelo francês e o modelo anglo-saxônico, pois este último já tinha tribunais próprios para julgar a administração, sendo assim a administração subtraída à jurisdição dos tribunais comuns.

b) A 3ª fase, que foi chamada de “*crisma ou confirmação*”, se iniciou nos anos 90 e perdura até aos nossos dias. Nesta fase reafirma-se a natureza jurisdicional do Contencioso Administrativo, onde o juiz para além de ser um órgão que goza de independência, tem também plenos poderes em face da administração (dimensão jurisdicional), mas que se destina agora à proteção plena e efetiva dos direitos dos particulares, da sociedade, dando-se, assim uma subjetivação do Contencioso Administrativo (dimensão subjetiva). Esta dupla dimensão passa a ser realizada no nível do direito constitucional, em primeiro lugar, podendo ser chamada de período da constitucionalização (caracteriza-se pela consagração constitucional de um modelo de Contencioso Administrativo realizado por verdadeiros tribunais e destinado a garantir uma proteção integral e efetiva dos direitos dos particulares), sendo posteriormente retomada no nível do direito europeu, a que poderíamos chamar de período da europeização (integração vertical, por força da ação conjugada de órgãos comunitários e outras instituições europeias europeização, esta integração foi se intensificando pelo surgimento de fontes europeias relevantes em matéria de Contencioso Administrativo, isto é, de integração horizontal das ordens jurídicas dos Estados membros, através da convergência crescente do Contencioso Administrativo dos diferentes países da União Europeia – pela convergência das diferentes legislações nacionais).

Neste novo tempo, esta nova lógica do Direito Administrativo generaliza-se por toda a Europa. Neste sentido, o autor afirma que estes fenômenos de “*constitucionalização e europeização teriam marcado uma ruptura com o passado na medida em que corresponderam à superação*” daquilo que chama de “*traumas da infância difícil de uma Justiça Administrativa – que começou por ser dependente, limitada e objetiva - mas são também o resultado de uma evolução histórica e em permanente mutação, com vicissitudes e idiosincrasias próprias, distintas, de país para país*”.

Na lição de MEIRELES,⁶ o impulso decisivo para a formação do

6 MEIRELES, Hely Lopes, (2004). *Direito Administrativo Brasileiro*. 29. Edição. Atualizada por Eurico de Andrade

Direito Administrativo foi dado pela teoria da separação dos poderes desenvolvida por Montesquieu em *L'Esprit des Loïs*, em 1748, e acolhida universalmente pelos Estados de Direito. Até então, o absolutismo reinante e o enfeixamento de todos os poderes governamentais nas mãos do Soberano não permitiam o desenvolvimento de quaisquer teorias que visassem a reconhecer direito aos súditos, em oposição às ordens do Príncipe. Dominava a vontade onipotente do Monarca, cristalizada na máxima romana “*quod principi placuit legis habet vigorem*”, e subsequentemente na expressão egocentrista de Luiz XIV: “*L'État c'est moi*”.

Na França, após a Revolução de 1789, a tripartição das funções do Estado em executivas, legislativas e judiciais ensejou a especialização das atividades do governo ao dar independência aos órgãos incumbidos de realizá-las, segundo MEIRELES. Teria surgido em consequência, a necessidade de julgamento dos atos da Administração ativa, o que inicialmente ficou a cargo dos Parlamentares, mas posteriormente reconheceu-se a conveniência de se desligar as atribuições políticas das judiciais. Num estágio subsequente foram criados do lado dos tribunais judiciais, os tribunais administrativos. Surgiu, assim, a Justiça Administrativa, e como corolário lógico, se foi estruturando um Direito específico da Administração e dos administrados para as suas relações recíprocas. Era o advento do Direito Administrativo.

Este sistema de dupla jurisdição, de inspiração francesa, caracteriza-se pelo fato de a função jurisdicional ser compartilhada com a Administração, que, além das funções executivas tradicionais, também tem o poder de julgar. Assim, pode-se afirmar, segundo ADA PELLEGRINI GRINOVER, citada por NEDER e LÓPEZ⁷ que “entende-se por contencioso administrativo o sistema de jurisdição em que a administração tem funções judicantes”. A este sistema costuma-se contrapor o chamado “sistema da *common law*”, vigente nos Estados Unidos e países da comunidade britânica. Nele, a jurisdição é única e a solução das controvérsias entre os particulares e a Administração ou entre os vários órgãos desta é da competência do Poder Judiciário. Portanto, o sistema de jurisdição norte-americano é originário do sistema inglês e conserva suas características originais, principalmente, em relação ao *rule of law*, conhecida como regra da supremacia da lei, pela qual todos se submetem à legislação e à jurisdição una do Poder Judiciário. Entretanto, existem os tribunais administrativos que tratam de determinados assuntos, embora suas decisões possam ser revistas pelo Poder Judiciário. Existe atualmente a Corte de Reclamações (*Court of Claims*), que se constitui em um verdadeiro tribunal federal para as questões administrativas, além das cortes especializadas em matéria fiscal (*Tax Appeal Courts*).

É aceito entre nós, que teria sido por influência do sistema norte-

Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, p. 51.

⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez, (2004). *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, p.23.

*americano*⁸, que teria prevalecido no Brasil o princípio da universalidade de jurisdição, segundo o qual existe uma “reserva absoluta de jurisdição” dos órgãos do Poder Judiciário, de onde decorrem os efeitos da dupla proibição de atribuições de funções jurisdicionais a órgãos de outros Poderes e a proibição de que seja excluída da apreciação do poder Judiciário qualquer lesão de direitos individuais, notadamente no caso de esta lesão decorrer de atos da Administração.⁹ É importante, portanto, se ter em conta conclusiva, que esta dupla dimensão dos juizados administrativos se deu no mundo todo, em dois momentos históricos sequenciais: (i) inicialmente em termos de direito constitucional (período da constitucionalização); (ii) num segundo momento esta constitucionalização foi retomada num nível de afirmação do direito europeu (período de europeização).

A fase inicial se caracterizou por uma integração vertical por iniciativa de uma ação conjugada dos órgãos comunitários, surgindo logo em seguida uma fase de integração horizontal das ordens jurídicas dos Estados membros. Esta nova forma do processo ou contencioso administrativo espalhou-se por toda Europa. Nestas informações, está-se evidentemente, indicando a afirmação destas duas fases dos juizados administrativos, contemporaneamente, a partir de sua afirmação da Comunidade Europeia.

O sistema de jurisdição administrativa no Brasil, da forma como está atualmente concebido, tem o processo administrativo fiscal, como facultativo e não cumulativo com o processo judicial, constituindo-se com a característica de servir como mais uma opção ao contribuinte dirimir seus conflitos tributários com a administração pública. De acordo com VIZCAÍNO, quando descreve o funcionamento dos tribunais fiscais administrativos, cita pelo menos um, que se assemelha com o brasileiro:

En otros países existen tribunales especializados en materia tributaria, como México con su Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, que no está ubicado dentro del Poder Judicial, fue creado en el año 1936 y “dotado de plena autonomía, encargado de impartir Justicia Administrativa resolviendo en forma honesta y gratuita las controversias entre los particulares, de manera pronta, completa e imparcial, para contribuir al avance del Estado de Derecho en al salvaguardar el respeto del orden jurídico, la seguridad, la paz social y el desarrollo democrático”.¹⁰

Assim, podemos fazer uma leitura e ter uma percepção de como estes tribunais administrativos são diferentes em cada país. Observemos então, como eles estão organizados dentro da estrutura constitucional brasileira.

8 NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez, (2004). *Proceso Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, p.24.

9 XAVIER, Alberto, (2001). *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, p. 277.

10 VIZCAÍNO, Catalina García, (2011). *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores: en homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación*. Segunda edición ampliada y actualizada. Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 63

O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL E A ARGUIÇÃO DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE

Como já afirmado alhures, em 5 de outubro de 1988, o Brasil viu nascer sua última e atual Constituição, no dia de sua promulgação ela foi generosamente apelidada de “Constituição Cidadã”, devido à valorização que deu aos direitos individuais. Nela desapareceu a previsão legal do contencioso administrativo existente nas cartas anteriores, que possibilitava a criação de instâncias administrativas de curso forçado, sendo, portanto, reforçada nesta a jurisdição una de acordo com o seu artigo 5º, XXXV, que prescreve a apreciação judicial para todas as lesões ou ameaças de direito. Cabe ressaltar que a citada Constituição não proibiu o julgamento administrativo, muito pelo contrário, em seu artigo 5º, LV¹¹ reconhece a sua existência e validade deste sistema, e garante aos litigantes em processo administrativo e judicial o direito ao contraditório e a mais ampla defesa.¹²

Apesar das modificações introduzidas no sistema legal de julgamento administrativo, desde a Constituição de 1891, nesta avaliação, o que se tem em verdade, são puras sutilezas e caprichos processuais e procedimentais, no lugar da mão de ferro do Soberano e Monarca, e do Poder Público que vigorou no tempo da Revolução Francesa. Apesar de que o contribuinte passou a ter uma cadeira do lado do “serviçal do Fisco”, ao final e ao cabo, e inclusive em decisão de desempate caberá ao Estado e à Administração, a decisão final.

I. A (in)constitucionalidade dos Tribunais Administrativos Fiscais Brasileiros não tem sido tema de estudos sistemáticos e acadêmicos

A primeira grande dificuldade, senão a própria iniciativa inédita desta pesquisa, é a inexistência de material científico, doutrinário ou de literatura, que poderia servir de alavanca para o desenvolvimento desta tese. Ainda que se encontre enorme quantidade de material escrito sobre processo e/ou contencioso administrativo tributário ou fiscal, até nalguns autores estrangeiros¹³, não se encontra praticamente nenhum, onde o enfrentamento se dá pela inconstitucionalidade da sistemática processual administrativa adotada no Brasil, como aqui se propõe, e cuja hipótese se perseguirá.

Não quer se dizer com isso que o propósito desta pesquisa seria inconsistente ou infundado, e que se estaria enveredando por caminho intransponível, ou que se estaria aventurando em viagens lunáticas sem seriedade ou plausibilidade científica. Não, antes de tudo, haveremos de

11 NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez, (2004). *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, p.24.

12 SOUZA, Cláudio dos Passos, (2008). *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado*. (dissertação pra conclusão do Mestrado na Universidade Federal da Bahia) não se tem notícia de publicação. Salvador, p. 31.

13 SILVA, Vasco P. da, (2000). *Ventos de Mudança no Contencioso Administrativo*. Coimbra: Editora Almedina, p. 97.

ter em conta que o processo e/ou contencioso administrativo fiscal, tanto estadual como federal, se desenvolve dentro do sistema constitucional contemporâneo, e por conta disso, está condicionado inarredavelmente às normas irradiadoras dos valores do Estado Democrático de Direito¹⁴, da República Federativa, e fundamentalmente iluminado por um conjunto de princípios de natureza constitucional e processual, alguns expressos outros implícitos na constituição, e ainda outros, carregados de valores e comandos dirigidos aos Estados quando atuam em cenário internacional, de respeito aos povos e nações.

Portanto, antes de tudo o propósito desta pesquisa é inédito, e um grande desafio teórico e científico, em sendo o ambiente de pesquisa um quadro empírico, no qual se pretende por à prova, problematizar, os conceitos de processo e/ou contencioso administrativo tributário¹⁵ diante da força dos princípios constitucionais¹⁶, questionar a natureza dos juízes ou tribunais administrativos fiscais, e da sistemática de sua nomeação ou da criação dos referidos juzizados, isto é, em última instância, da legalidade constitucional das decisões destas instâncias administrativas quando resolvem, dentro de sua competência administrativa, conflitos entre o Fisco e o Contribuinte.

Por todas as referências já mencionadas, parece correto e ajustado, iniciar pela afirmação de alguns parâmetros ou paradigmas conceituais disponíveis atualmente, com os quais se iniciará esta complicada operação teórica, como por exemplo: (i) como atuam as Normas Gerais de Direito Tributário¹⁷, em relação ao Processo Administrativo Fiscal; (ii) o que pode ser entendido como Estado Democrático de Direito, ou Estado Democrático Constitucional ou ainda Estado Constitucional Contemporâneo¹⁸ dentro da problemática proposta, ou ainda o que poderia ser o Estado Fiscal¹⁹; (iii) a República Federativa²⁰; (iv) que se entende por sistema normativo constitucional, e do seja o conjunto sistemático dos princípios constitucionais e processuais, Imparcialidade, Devido Processo Legal, Contraditório, Segurança Jurídica, das Normas Gerais de Direito Tributário, que devem ser colocados à prova durante o desenvolver da lógica argumentativa da pesquisa; (v) como estes afetam o processo e/ou contencioso administrativo fiscal.²¹

Importa desde logo, colocar em dúvida, questionar, problematizar os motivos desta temática da inconstitucionalidade dos Tribunais Administrativos Fiscais brasileiros e de sua composição julgadora, e apesar de sua relevância científica e prática, não terem sido tema de

14 TIPKE, Klaus, (2008). *Direito Tributário*. Joachim Lang (colaborador). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris ed., p. 190.

15 NOGUEIRA, Ruy Barbosa, (1989). *Curso de Direito Tributário*. De acordo com a Constituição Federal de 1988. 9. ed. Atualizada, p. 247.

16 COELHO, Sacha Calmon Navarro, (2001). *Manual de Direito Tributário*. 2 edição, Rio de Janeiro: p. 3.

17 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 359.

18 CANOTILHO, José Joaquim Gomes, (1993). *Direito Constitucional*. 6. ed. revista. Coimbra: Editora Almedina, p. 92.

19 NABAIS, Casalta, (2004). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra, Lisboa, Portugal: Editora Almedina. p. 191

20 CARRAZZA, Roque Antonio, (2004). *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, p. 52.

21 CARRAZZA, Roque Antonio, (2004). *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, p. 43.

estudos sistemáticos, profundos, pelo menos não com este enfoque com que se problematiza a sua constitucionalidade.

II. Como atuam as Normas Gerais de Direito Tributário dentro do Sistema Jurídico Brasileiro, e em relação ao Processo Administrativo Fiscal

Pode-se afirmar com CARVALHO, que a ordenação jurídica é una e indecomponível, e que seus elementos, suas unidades normativas, se acham irremediavelmente entrelaçadas pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-la enquanto sistema de proposições prescritivas. Seu discurso se organiza em sistema e, ainda que as unidades exerçam papéis diferentes na composição interna do conjunto (normas de conduta e normas de estrutura), todas elas exibem idêntica arquitetura formal. Há homogeneidade, mas homogeneidade sob o ângulo puramente sintático, uma vez que nos planos semântico e pragmático o que se dá é um forte grau de heterogeneidade, único meio de que dispõe o legislador para cobrir a imensa e variável gama de situações sobre que deve incidir a regulação do direito, na pluralidade extensiva e intensiva da realidade social.²²

Desta maneira, a secção das normas em dois tipos, sob o critério da função que exercem no sistema, apesar de se apresentar como estrutura de cunho meramente metodológico, é bastante rica, na medida em que nos permite separar os diferentes regimes jurídicos que a elas o direito impõe. No entanto, nos planos epistemológicos, as normas jurídicas, como unidades atômicas do sistema, cumprem dois papéis diferentes; umas disciplinam pronta e diretamente, o comportamento, estas são as regras e conduta; enquanto outras se ocupam também do proceder do homem no seio da sociedade, porém, o fazem de maneira mediata e indireta, e estas são as regras de estrutura. E é nessas últimas que se encontram as normas gerais de direito tributário.

Para CARVALHO, estas formulações normativas gerais mostram-se presentes no ato de aplicação do direito, quando, no curso do processo de positivação das estruturas individuais e concretas são verificadas todas as regras superiores que lhe dão fundamento de validade. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, passando pelas normas gerais, até chegar àquelas particulares, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito. Nesses entremeios, as normas gerais vão tecendo a estrutura das outras regras, pelo direito positivadas, não sendo possível que se faça construção de norma individual e concreta nenhuma sem que se

22 CARVALHO, Paulo de Barros, (2008). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Editora Noeses, p. 359.

passa pelos limites normativos impostos pelas normas gerais de direito.²³

A relação que se estabelece entre União, Estados membros, Municípios e Distrito Federal, pessoas políticas portadoras de autonomia, dá-se pela distribuição rígida das competências impositivas, estabelecidas em faixas exclusivas pela técnica tabular, vale dizer, enumerando-se imposto por imposto, com suas especificidades. Por sua vez, para as taxas e contribuições de melhoria há parâmetros seguros que eliminam, quase por completo, a possibilidade de entrechoques jurídicos de pretensões tributantes, tendo em vista que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios só estão autorizados a instituir e cobrar taxas e cobrar taxas conforme desempenhem a atividade que serve de pressuposto para sua exigência, sendo permitida a instituição de contribuição de melhoria apenas pela pessoa jurídica de direito público que realizar a obra pública geradora de valorização imobiliária dos particulares.

Pode-se argumentar com CARVALHO, não obstante existir essa pormenorizada distribuição das competências entre as pessoas políticas, há campos da incidência tributária que ensejam dúvidas sobre o ente constitucionalmente autorizado a exigir tributos com relação a determinados fatos, em razão, da *“insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência, relativamente aos fatos geradores de seus tributos”*. Por este motivo, afirma CARVALHO, preocupado em manter o esquema federativo e a autonomia dos Municípios, o constituinte atribuiu à lei complementar, com sua natureza ontológica e formal, a incumbência de servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir conflitos e, conseqüentemente, invasões de competência (artigo 146, I, da CF/88).²⁴

A inserção do artigo 146, e seus incisos e alíneas, na Constituição de 1988, com a amplitude de que é portador, refletiu o desempenho de um trabalho político bem urdido, para a obtenção de finalidade específica: impor a prevalência, agora com foros normativos, daquela corrente que prosperava a velas pandas, entre os mais tradicionais tributaristas brasileiros. Objetivavam firmar, de modo mais incisivo, que as normas gerais de direito tributário continuavam a ser um canal de livre interferência da União nos interesses jurídicos tributários dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Buscaram, para tanto, uma fórmula quantitativamente mais forte do que aquela prevista no artigo § 1º do artigo 18 da Constituição de 1967. Pretenderam que a repetição de vocábulos e a quantidade de termos pudessem ter o condão de vergar o sistema, deslocando suas raízes e deformando princípios fundamentais.²⁵

Qual é então, segundo CARVALHO, a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas Normas Gerais de Direito Tributário,

23 CARVALHO, Paulo de Barros, (2008). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Editora Noeses, p. 360.

24 CARVALHO, Paulo de Barros, (2008). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Editora Noeses, p. 361.

25 CARVALHO, Paulo de Barros, (2008). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Editora Noeses, p. 372.

no novo sistema? O primeiro passo será saber o que são as faladas Normas Gerais de Direito Tributário. E esta resposta deve vir depressa: são aquelas normas que dispõem sobre conflitos de competência entre as diversas entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao próprio poder de tributar, insito àquelas entidades. Pronto: o conteúdo está assim firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe os limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmagô de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Com esta interpretação, segundo CARVALHO, daremos sentido à expressão “*Normas Gerais de Direito Tributário*”, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado artigo 146 III, a e b, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.²⁶

III. A Revogação, Anulação ou Invalidação dos Atos Jurídicos Administrativos

Observe-se a diferença que pode advir da decisão da administração e da jurisdição. CARVALHO salienta neste sentido, amparado em MEIRELLES²⁷, que os atos jurídicos administrativos podem desaparecer do mundo jurídico pela revogação ou pela anulação.²⁸ Neste sentido, MEIRELLES chama a atenção para esta diferença, mencionando a Súmula 473, do STF, que segundo este autor, teria posto fim a inadequada equiparação. Afirma que a administração revoga ou anula o seu próprio ato; enquanto que o Judiciário somente poderia anular o ato administrativo. Isso porque a revogação será o desfazimento do ato por motivo de conveniência ou oportunidade da própria Administração, ao passo que a anulação é a invalidação por motivo de ilegalidade do ato administrativo. Neste sentido, um ato inoportuno ou inconveniente somente pode ser revogado pela própria Administração, mas um ato ilegal pode ser anulado, tanto pela Administração como pelo Judiciário.

O ato jurídico administrativo de lançamento pode ser nulo, de pleno direito, se o motivo nele declarado, a ocorrência de determinado fato jurídico tributário, por exemplo, e este tenha inexistido no mundo dos fatos. Mas também, será nulo quando, a título de modelo, for identificado sujeito passivo diverso daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente nulo será o lançamento de imposto de renda de pessoa física, celebrado antes do termo final do prazo legalmente estipulado para que o sujeito passivo apresente sua declaração de rendimentos e de bens, quando estamos diante de hipótese de formal em desacordo com a prescrição da lei. Cita ainda CARVALHO, em complemento aos

26 CARVALHO, Paulo de Barros, (2008). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Editora Noeses, p. 37

27 MEIRELLES, Hely Lopes, (2007). *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores. p. 171-172.

28 CARVALHO, Paulo de Barros, (2008). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Editora Noeses, p. 400.

argumentos acima, como exemplos de anulação de lançamentos, os conhecidos erros de fato, muito frequentes em nossos dias, como por exemplo: a troca de números, substituição de valores, etc.

Sustenta ainda CARVALHO, que a doutrina correta sobre este tema estaria nas lições de CELSO ANTONIO BANADEIRA DE MELLO²⁹, quando este prefere utilizar o termo invalidade, isto é antítese de validade e invalidação, para se referir a um defeito jurídico, e não tratá-lo como um problema de inconveniência, de mérito, do ato. Assim, um ato ajustado aos termos legais é válido perante o Direito, ainda que seja considerado inconveniente por quem pretenda suprimi-lo. Não se deve, pois, chamar de invalidação à retirada deste do mundo jurídico por motivo de mérito. Por isso insiste CARVALHO, que se deva conceituar esta “invalidação” do seguinte modo: invalidação é a supressão do ato administrativo ou da relação jurídica dele nascida, com efeito retroativo, por haverem estes sido produzidos em desconformidade com a ordem jurídica.³⁰ Buscando-se no direito comparado, no sistema argentino, tem-se nas lições de BALBÍN, que:

El modelo de control de la Administración Pública es, entre nosotros, claramente judicial; es decir, cualquier decisión estatal puede ser revisada por los jueces - en el marco de un proceso - y, a su vez, el criterio judicial es irrevisable por otros órganos.

En otros modelos normativos se distingue entre las jurisdicciones judiciales e administrativas; así, el control de las decisiones estatales es propio de los tribunales administrativos (jurisdicción administrativa) y solo los actos privados del Estado son revisados por los jueces (jurisdicción Judicial). Cabe agregar que - en esos otros modelos - las decisiones de los tribunales administrativos son irrecurribles ante la jurisdicción judicial.³¹

De se observar que os tribunais administrativos no Brasil, não tem a força da irrecorribilidade, nem fazer coisa julgada, mas se a decisão for acatada resolve a demanda posta em julgamento. Desta polêmica inicial, se pode desde logo ter a nítida impressão, de quanto a temática do contencioso administrativo e de seu julgamento anda em campo arenoso e movediço.

IV. O Processo (ou Procedimento) Administrativo Tributário (PAT)

Etimologicamente o vocábulo processo se origina do latim “*procedere*”, que significa percorrer de um lugar para outro, constituindo-se desta forma, numa sequência de atos coordenados, desenvolvidos numa sucessão lógica e articulada preestabelecida, dentro de um sistema qualquer, como meio escolhido para se atingir um determinado

29 MELLO, Celso A Bandeira de, (2006). *Curso de Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, p. 439.

30 CARVALHO, Paulo de Barros, (2008). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Editora Noeses, p. 402.

31 BALBÍN, Carlos F., (2014). *Proceso Contencioso Administrativo Federal*. Tomo I, 1a. edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot, p.68.

fim ou desiderato. Em se tratando de processo jurídico, DJALMA DE CAMPOS afirma que este processo se constitui num conjunto de atos interligados e coordenados, praticados para a obtenção de uma decisão, numa controvérsia no âmbito administrativo ou judicial.³² Desta forma, no que se refere ao Direito Administrativo especificamente, o processo se configura através da atuação dos administrados ante a Administração Pública, com o objetivo de obter deste o reconhecimento de um direito ou adoção de determinada providência. Quando este processo visa a obtenção de uma resposta da administração em relação a um litígio tributário se configura, se tem, um processo administrativo de natureza fiscal ou tributário.

Aparência tranquila, no entanto, o conceito de “processo administrativo fiscal”, segundo FERRAZ admite certa discussão doutrinária sobre a utilização deste termo nas atividades procedimentais levadas a efeito pela administração pública.³³ Por este motivo, considera-se importante uma correta definição terminológica para se tenha uma boa compreensão da atividade de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, eis que, por seu intermédio, é permitido distinguir algumas situações submetidas à tutela processual. Assim, pode-se considerar que é a partir do instante em que se caracteriza a existência do processo que se impõe a aplicação dos princípios inerentes a este, como o contraditório, a ampla defesa; e por outro lado, considera-se a fase procedimental, e a atividade administrativa por excelência, deve esta ser inquisitória e com a finalidade específica de formalizar a pretensão do Estado.

Pois bem, ainda que se tenha presente o conflito e a divergência doutrinária anterior referida, as pessoas que utilizam a linguagem têm um entendimento predominante de que o processo, no seu sentido técnico, pressupõe um conflito e deve ser entendido como um instrumento a ser utilizado na solução de litígios, produzindo uma norma individual e concreta que vai irradiar efeitos para dirimir controvérsias. De outro lado, o procedimento se constitui como um rito ordenado para a prática de determinados atos, ou a sequência concatenada para a formalização de uma pretensão, como por exemplo, ocorre com o procedimento de consulta em matéria tributária, ou no procedimento de parcelamento de débitos tributários, em que pese a usual utilização equivocada do termo processo quando as pessoas querem se referir a estes procedimentos.

O que aproxima os conceitos de processo e procedimento é sua característica, isto é, o fato de ambos tratarem de uma sucessão encadeada de atos, inter-relacionados, que tem como objetivo dar suporte à prática de um ato final. O conteúdo deste ato, bem assim, seu objetivo e o regime jurídico a que é submetido, é que são diferentes, de um para outro, no processo e no procedimento. Considerando-se a tripartição dos poderes e das funções públicas do Estado, em decorrência da natureza que lhes

32 CAMPOS, Djalma de, (1996). *Direito Processual Tributário*. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, p. 18.

33 FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu, (2002). *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, p. 32.

é própria, e que qualifica as diferentes atividades do Estado pela forma como são exercidas, pelo exercício deste poder, e disto, pode-se concluir que o procedimento administrativo tributário está relacionado com o exame das regras que disciplinam as atividades dos agentes públicos, voltados para a tarefa de fiscalização, controle e investigação acerca do grau de cumprimento das obrigações tributárias (função administrativa própria, típica), enquanto que o estudo do processo administrativo tributário pressupõe investigar a estrutura organizada, dentro da esfera do Poder Executivo, com a finalidade de produzir norma individual e concreta para dirimir conflitos (uma função administrativa imprópria, atípica), que decorre da relação jurídico-tributária.³⁴

Em se observando com cuidado a redação do artigo 142 do CTN se tem uma ideia correta do que seja o processo e o procedimento. Aqui os conceitos são utilizados corretamente e precisamente, quando a lei se refere ao rito do procedimento estabelecido para a ocorrência correta e válida da formalização do lançamento tributário, que irá se consolidar quando o sujeito ativo notificar o sujeito passivo do objeto de sua pretensão, intimando-o para o cumprimento da obrigação correspondente, ou para que forneça as razões que fundamentam sua resistência em cumpri-la. Somente com a impugnação ou a contestação do lançamento tributário surge um processo, por isso se afirma que a pretensão resistida transforma o procedimento em processo, conclusão esta que está em consonância com o previsto no artigo 14, do Decreto 70.235/72, que determina que a "impugnação instaura a fase litigiosa do processo".

Esta distinção entre processo e procedimento proposta é importante para que se possa diferenciar o regime jurídico que deve ser aplicado na relação jurídica existente entre administração e administrado. Nos processos administrativos, os agentes e os órgãos da administração pública exercem a sua autoridade em face dos administrados, intervindo no exercício do direito dos administrados ou em seu patrimônio, sendo o seu regime jurídico pautado no Princípio do Devido Processo Legal, e conseqüentemente, nos princípios que dele se originarem, como por exemplo: a Ampla Defesa e o Contraditório. Já os atos relacionados aos procedimentos administrativos, não estão submetidos aos citados princípios, encontrando-se vinculados somente aos Princípios Gerais do Direito Administrativo, que, frise-se são também aplicáveis aos processos administrativos, pois regem toda a atuação das autoridades administrativas.

Existe ainda outra diferenciação que por vezes é posta. Alguns juristas optam pela expressão "procedimento" para descrever todo o conjunto da relação administrativa fiscal, utilizando a denominação "processo" exclusivamente para o campo judicial.³⁵ Este é o pensamento

34 MINATEL, José Antonio, 2007). *Procedimento e Processo Administrativo Tributário*: dupla função administrativa, com diferentes regimes jurídicos. In: ROCHA, Sérgio Andre (coord.) *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: editora Quartier Latim, p. 325-326.

35 SOUZA, Cláudio dos Passos, (2008). *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das*

de MARÇAL JUSTEN FILHO, para quem o processo, enquanto instituto jurídico tem seu fulcro na existência de um terceiro imparcial (o juiz), responsável para decidir a questão que lhe foi apresentada cuja imparcialidade é resguardada por diversas garantias, que visam justamente assegurar esta imparcialidade e o exercício do processo, constituindo-se o processo judicial na única hipótese em que esta situação ocorre. Em que pese este pensamento, se entende estar acertada a orientação doutrinária que faz a distinção entre procedimento processo, utilizando esta última expressão para retratar o contencioso administrativo na are fiscal, pois permite identificar o mesmo fenômeno incidente, tanto na esfera judicial como na administrativa com a mesma nomenclatura. Desta forma, pensa-se com ALBERTO XAVIER, ao afirmar que esta controvérsia estaria mesmo superada, já que não tem sido transporta para a redação das leis que regem a matéria processual tributária, pois tanto no texto constitucional, como nos Decretos 70.235/72 e Lei 9.784/99 é somente utilizada a expressão “processo administrativo” para designar o citado fenômeno.³⁶

V. A recepção do Contencioso Administrativo Fiscal no Ordenamento Jurídico e Constitucional Brasileiro

Como se pode observar na simples leitura do artigo 2º da Constituição Federal do Brasil de 1988³⁷, esta adota a separação de poderes como critério, cada qual com suas atribuições, cabendo ao Poder Legislativo elaborar as leis, ao Executivo executá-las e ao Judiciário resolver os conflitos oriundos de sua aplicação. São as chamadas funções típicas. Entretanto, com o passar do tempo e com a crescente interdependência das funções do Estado, o critérios da separação formal foi substituído por um critério de separação funcional, razão de ser da norma do princípio da independência harmônica dos poderes. Desta forma, a velha separação dos poderes, passou a ser vista dentro deste novo formato funcional, quer dizer, não exclusivo e nem formal, e não de dentro de uma razão absoluta e estanque, do que conclui CELSO BASTOS³⁸, que o esquema inicial rígido, pelo qual uma dada função correspondia a um único órgão, foi substituído por outro, onde cada poder de certa forma e em questões pontuais, passou a exercer as três funções jurídicas do estado: uma delas em caráter prevalente e as outras duas a título excepcional ou em caráter meramente subsidiário daquela.

Com isso, a cada um dos poderes cumpre a função que lhe é inerente e principal, sem deixar de exercer as outras funções em caráter acessório ou supletivo, classificadas pela doutrina de funções “atípicas”

decisões contrárias ao Estado. (dissertação pra conclusão do Mestrado na Universidade Federal da Bahia) não se tem notícia de publicação. Salvador, p. 35.

36 XAVIER, Alberto, (1997). *Do Lançamento: Teoria Geral do ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 314.

37 BRASIL, Constituição Federal, Artigo 2º - São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, Executivo e o Judiciário.

38 BASTOS, Celso Ribeiro, (1992). *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, p. 75.

ou “secundárias”. Podem-se ver algumas situações de prática de funções atípicas quando, por exemplo, o Poder Judiciário realiza atos administrativos para contratar serviços, o Executivo elabora normas administrativas e o Legislativo faz julgamentos para aplicação de penalidades a seus funcionários. Disto, pode-se concluir que o exercício da função de julgar dentro do Executivo constitui uma “função atípica”, haja vista que este poder é encarregado principal e inexoravelmente da execução das atividades do governo e da administração do Estado em cada um das unidades da Federação. Observe-se que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, quando se refere ao processo administrativo, equiparando-o ao processo judicial, concedeu-lhe um *status* de função judicante, cuja valorização, inegavelmente a coloca como meio de acesso à ordem justa.³⁹

De outro lado, o exercício desta função judicante no processo de natureza fiscal, pelos órgãos administrativos fiscais compreende as atividades pelas quais a Administração aprecia e decide as pretensões dos contribuintes, aplicando o direito material e processual cabível, segundo a interpretação destes órgãos técnicos e jurídicos. Esta atividade em nada atinge o Princípio da Unidade de Jurisdição, disposto no artigo 5º, XXXV, da CF/88, que corresponde à supremacia do Judiciário, que deverá decidir de forma terminativa, e em última instância todas estas questões, conforme lição de RIBAS.⁴⁰ Além do mais, este mesmo artigo 5º, XXXV da CF/88, garante o direito de petição ao Poder Público para defesa dos seus direitos ou quando houver a prática de atos ilegais e abuso de poder. Ressalta-se neste sentido, que o citado direito não se restringe ao registro, isto é, ao protocolo, assegurando-se ao peticionário o direito de obter uma resposta à pretensão ali registrada e deduzida. Para que esta finalidade seja atingida, é necessário que as administrações públicas estruturem a forma pela qual seus serviços sejam devidamente aproveitados pela coletividade, organizando os registros das pretensões, e estabelecendo um canal adequado para ao fornecimento de respostas aos requerimentos dos administrados.⁴¹

Da mesma forma o Código Tributário nacional (CTN), que foi recepcionado pela atual Constituição, demonstra em várias passagens de seu texto, a existência reconhecida no ordenamento jurídico brasileiro da função judicante administrativa. Isto ocorre, por exemplo, no artigo 151, III do CTN, que coloca como uma das situações, condicionantes, da suspensão do crédito tributário, a existência de reclamações e recursos dentro do processo administrativo tributário; e no artigo 100, estabelece que as decisões dos órgãos coletivos de jurisdição administrativa têm a qualidade de norma complementar das leis, decretos, tratados

39 BRASIL, Constituição Federal, artigo 5º, LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recurso a ela inerentes.

40 RIBAS, Lídia Maria Lopes, (2000). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, p. 157.

41 SOUZA, Cláudio dos Passos, (2008). *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado*. (dissertação pra conclusão do Mestrado na Universidade Federal da Bahia) não se tem notícia de publicação. Salvador, p. 35.

e convenções internacionais.⁴² Assim, por tudo o que foi dito, fica claro e evidenciado a possibilidade da atividade judicante no âmbito administrativo. Este entendimento é corroborado por ALBERTO XAVIER, ao entender que os órgãos de julgamento administrativo têm, efetivamente, a natureza de órgãos judicantes, sendo dotados de imparcialidade orgânica, que lhes permite constituir o processo tributário (pelo menos na segunda instância), como um processo triangular das partes, nos moldes do processo judicial. Para reforçar seu entendimento, faz uma distinção conceitual ente os órgãos de justiça, órgãos judicantes e órgãos jurisdicionais, da seguinte forma:

a) Órgão de justiça é todo aquele que tem por função a aplicação objetiva e vinculada da lei, atuando no procedimento tendente à prática do ato de aplicação do direito, como “parte imparcial”, isto é, visando a realização do interesse público “substancial” de realização da Justiça e não o interesse “formal” do Estado. Neste sentido, toda a autoridade administrativa encarregada da prática do ato de lançamento é um órgão de justiça;

b) Órgão judicante é aquele que, além de ser órgão de justiça, dotado de imparcialidade em sentido material, deve gozar de especialização funcional no sentido de que a sua competência se cinge à reapreciação de atos praticados por outros ou agentes (os órgãos de lançamento), integrados na mesma estrutura hierárquica, como as Delegacias da Receita Federal (imparcialidade de primeiro grau ou hierárquica) ou delas separados, como os Conselhos de Contribuintes e os Tribunais de Impostos e Taxas (imparcialidade de segundo grau ou não hierárquica).

c) Órgão Jurisdicional que é uma qualificação apenas atribuível aos órgãos dotados de independência orgânica, que estão integrados no Judiciário e são competentes para a prática da coisa julgada. Entre nós, somente são órgãos jurisdicionais os Juízes e Tribunais integrados no Poder Judiciário.⁴³

Pelo que ficou evidenciado, os Órgãos Administrativos de Julgamento Tributário, efetivamente estão integrados no ordenamento jurídicobrasileiro, bem como, que sua atuação não atinge nem desequilibra, a princípio pelo menos, a harmonia necessária entre os poderes. Ao contrário, sua atuação tem um efeito positivo no aprimoramento dos atos do Poder Executivo ao fazer um controle de qualidade que serve para garantir a devida concretização da determinação do Poder Legislativo de tornar obrigatório o pagamento de tributos. Além disso, o órgão em muito colabora com o Poder Judiciário, ao evitar que conflitos fáceis de serem resolvidos ou que contenham pequenos equívocos, lhe imponham uma sobrecarga desnecessária de atividade. Neste sentido, GUEDES ALCOFORADO confirma entendimento neste sentido, ao se referir que: por toda a prudência que contém, é legítima e de incontestável utilidade 42 SOUZA, Cláudio dos Passos, (2008). *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado*. (dissertação pra conclusão do Mestrado na Universidade Federal da Bahia) não se tem notícia de publicação. Salvador, p. 36.

43 XAVIER, Alberto, (2005). *Princípios do Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas, p. 50.

da função judicante dos Tribunais Administrativos.⁴⁴

VI. Características e conceitos do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - o Tribunal Administrativo Fiscal Nacional Brasileiro

O CARF, que veio em substituição ao antigo Conselho de Contribuintes, é um órgão público destinado a resolver as questões litigiosas, em matéria administrativa na área fiscal, e tão somente no âmbito federal. Alguns doutrinadores afirmam que o CARF não seria um órgão apropriado para solucionar conflitos, mas somente para cumprir a obrigação de controlar a legalidade dos atos administrativos. Este ponto de vista revela-se equivocado, quando se considera o fato de que, para o simples controle da legalidade, apenas uma instância seria suficiente. Quando o Poder Executivo cria uma estrutura composta, inclusive de uma segunda instância de julgamento, está contribuindo para o exercício e realização do Estado de Direito, pois passa a colocar a serviço da população duas possibilidades de revisão do lançamento tributário, onde se discute o aprimoramento do trabalho realizado pelos agentes de fiscalização, diminuindo os conflitos judiciais na área tributária, entre outras vantagens.⁴⁵

Saliente-se ainda, que o Estado precisa de recursos financeiros para custear seu orçamento, que por sinal, a cada dia está mais pesado. Este suporte financeiro, é realizado através do pagamento de impostos pela sociedade, que são definidos em lei, o que pressupõe a concordância da população, por intermédio de seus representantes legais, os deputados eleitos para o parlamento. Ocorre, entretanto, que a aplicação desta lei pode gerar dúvidas entre os entes públicos e privados, quando deve e pode ser discutida e por consequência, melhor interpretada e solucionada, no instante que ocorrer a análise do processo administrativo fiscal por um tribunal que possuía representantes tanto do fisco quanto do contribuinte. Em síntese, quando o contribuinte impugna um lançamento, não deseja apenas o controle do ato administrativo, mas na realidade ele está se insurgindo contra um ato da administração tributária, do qual discorda e vem expor as suas alegações de oposição ou de dúvida, que irão ser julgadas e esclarecidas por uma autoridade investida deste poder por lei.

Observem, que esta questão de ser ou não a atual formação do Tribunal da Administração Fiscal justificável, isto é, formado por representantes do Fisco e do Contribuinte, será tema específico a ser enfrentado, e talvez uma das questões centrais deste livro. De hábito, o órgão de julgamento administrativo é acionado através de uma petição do contribuinte contra o lançamento tributário, tendo, portanto, o cidadão a oportunidade de demonstrar as suas razões de discordância para

44 ALCOFORADO, Antonio Machado Guedes, (2001). Estudo da Terminologia Processo Administrativo Tributário e aplicabilidade de alguns princípios inerentes. In: Revista da Escola Superior da Magistratura de Pernambuco, n. 14. Recife: EMASP.

45 SOUZA, Cláudio dos Passos, (2008). *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado*. (dissertação pra conclusão do Mestrado na Universidade Federal da Bahia) não se tem notícia de publicação. Salvador, p. 38.

desconstituir a norma jurídica fiscal que consubstancia o julgamento. Convém salientar que, mesmo quando o processo sobe para o órgão administrativo fiscal em grau de recurso de ofício (automático), isto somente pode ocorrer porque o contribuinte já fizera uma impugnação inicial que já foi, inclusive, analisada pela primeira instância. Este recurso será preparado e distribuído por definição de competência para um dos julgadores do CARF, em sua composição de Turmas e Câmaras, que é o relator, para que este faça uma análise detalhada do mesmo e discuta com os demais membros julgadores da Câmara ou Turma, criando-se as condições para chegarem a uma decisão final sobre o caso. O julgamento será público e no seu final será emitido um acórdão, após o que o assunto estará encerrado na esfera administrativa.⁴⁶

A composição paritária, que ocorre em segunda instância no CARF, consiste na integração de representantes da Fazenda Pública com os das entidades da sociedade civil, numa mesma sessão de julgamento com igual número, funções e poderes. Mais tarde veremos que não é exatamente isso. Esta formação se apresenta de grande importância, pois, em qualquer área do conhecimento o debate leva ao aperfeiçoamento das instituições. Sendo assim, no julgamento em que participam julgadores de diversas áreas, com experiências diferenciadas e com um bom conhecimento da matéria tributária, a probabilidade de acerto de uma decisão é muito maior do que a aquela tomada solitariamente através de um único ponto de vista. Todos os julgadores devem atender aos requisitos mínimos estabelecidos em lei, que, em regra, se referem ao conhecimento sobre tributação e processo.

Neste sentido, diga-se que os representantes do Fisco são escolhidos dentre os Funcionários da Fazenda e os da sociedade civil, indicados pelas entidades de classe dos contribuintes, assim definidas pela legislação civil local, sendo todos nomeados através de ato do Poder Executivo. Os representantes da sociedade civil equiparam-se em autoridade e responsabilidade aos funcionários públicos para este efeito, de acordo com o que dispõe o Código Penal em vigor, em seu artigo 327.⁴⁷

Chama-se a atenção, de que tudo parece muito certo e ajustado, no entanto, se observarmos com um pouco de atenção no caso concreto, uma dada solução de demanda, a paridade elogiada e posta acima fica diluída no voto de desempate do presidente da Turma ou da Câmara, que sempre é indicado pelo Secretário da Fazenda, representante do Fisco, portanto. Outro aspecto está no fato de que indicado ou não, tendo garantias ou não, os funcionários da Fazenda Nacional ou Estadual, que funcionam como juízes, jamais vão esquecer que são súditos do “Rei”, e que trabalham para o “cofre do Rei”, e que do mesmo jeito como

46 SOUZA, Cláudio dos Passos, (2008). *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado*. (dissertação pra conclusão do Mestrado na Universidade Federal da Bahia) não se tem notícia de publicação. Salvador, p. 39.

47 BRASIL, Código Penal. “Artigo 327. Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerça cargo, emprego ou função pública.”

foram indicados, poderão ser removidos, e a justificativa poderá “ser arranjada”. Esta questão será mais detidamente analisada em capítulo próprio.

Uma característica importante dos tribunais fiscais está exatamente em sua especialidade de decidir demandas apenas fiscais, sejam elas de âmbito estadual, municipal ou federal. Assim, os julgadores poderão se apropriar da matéria, da técnica, evidentemente dentro de suas condições, e com um viés mais específico.

Por outro lado, a informalidade nos Tribunais Administrativos é uma característica imprescindível e importante. Atente-se que neste caso a justiça fiscal é buscada na prevalência do princípio da verdade material, saindo-se da lógica da verdade processual. Característica importante é aquela sobre a atividade de busca pela própria administração, de documentos que não estão nem seu poder e nem em alguma repartição ou órgão público qualquer, sejam aqueles que devem ser de seu conhecimento ou aqueles que sejam de conhecimento público, quando a administração se utiliza de sua capacidade de investigação de maneira mais ampla possível com a finalidade de formar convicção para exaurir, esgotar, de sua decisão.⁴⁸

Convém insistir, que esta informalidade não poderá ultrapassar os limites da segurança jurídica e muito menos os da lógica do sistema constitucional. A essência da informalidade no processo administrativo está justamente em sua formalidade moderada e preocupada com os resultados.

A imparcialidade do julgador é também um requisito essencial para o bom funcionamento dos tribunais administrativos. O julgador deve se manter à distancia das partes do processo. Esta necessidade, reconhecida universalmente, encontra-se, inclusive estabelecida na Declaração Universal dos Direitos do Homem, em seu artigo 10º, onde consta: “que todo homem tem o direito a uma audiência justa e pública em um tribunal independente e imparcial, para decidir a respeito de seus direitos e deveres.” Neste sentido, a afirmação de BARROS DE CASTRO ao referir que “o juiz nunca é parte no conflito, mas um terceiro estranho a este”.⁴⁹

Assim, tem-se que a imparcialidade é um dever de qualquer um que tenha a obrigação de dizer o direito, como é o caso de cada um dos membros do órgão administrativo em estudo. Afirma-se que o agente público, enquanto no exercício de sua função administrativa atípica (no caso, lançamento) atua como parte, tem interesse, mas, ao exercer esta função “atípica” (judicante), deve atuar como terceiro, mantendo-se distante das partes em litígio. Isto deve ocorrer, até mesmo porque a autoridade administrativa não age em nome próprio, mas como órgão ou agente do Estado.⁵⁰

48 WATANABE, Ippo; PIGATTI JUNIOR, Luiz, (1999). *Manual de Processo Tributário*. São Paulo: Juarez de Oliveira, p. 35.

49 CASTRO, Alexandre Barros, (1996). *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas, p. 21.

50 SOUZA, Cláudio dos Passos, (2008). *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das*

Sinale-se, Estado como representante da sociedade, mas não (Estado-Administração), senão estaria totalmente comprometida sua atuação como juiz. O que, aliás, no nosso entendimento, está comprometido com a parcialização, porque quem nomeia e quem destitui é o chefe, que tem a chave do cofre, e o interesse de função, do cargo ou da promoção, o fato de trabalhar para o tesouro, ou para o “caixa” da administração, e por ver um seu “igual” autuando (lançamento) e ele julgando, não fará acreditar, não poderá mudar, não tem condições de guardar esta chamada imparcialidade. Tema que será ainda analisado posteriormente.

Uma característica importante, não poucas vezes desprezada e esquecida, é o fato de que o processo administrativo fiscal deve prosseguir “de ofício” após ser provocado a sua instauração pelo contribuinte. Desta forma, incumbe à administração a movimentação de ofício, o que significa que não pode ser paralisado o procedimento em face da inércia do contribuinte. Esta oficialidade decorre do princípio geral da indisponibilidade do interesse público, e como a administração está encarregada da defesa do interesse e bem-estar públicos, ela deverá adotar todas as medidas necessárias para a averiguação dos fatos alegados pelas partes, para se chegar a uma decisão final que expresse o direito em causa.⁵¹

Feitas estas considerações no plano genérico, haveremos ainda, de caminhar mais um pouco na generalidade, quando abordaremos a questão dos Princípios Gerais do Direito e sua relação com os Princípios Gerais do Direito Administrativo, no entanto, pelas limitações deste artigo, se fica neste ponto.

CONCLUSÃO

Depois de feitas várias considerações sobre a legalidade (constitucionalidade), dos Tribunais Administrativos Fiscais no Brasil, e tendo-se em consideração o fato de que no Brasil, a partir da Constituição Federal de 1988 se afirmou a natureza jurisdicional do processo e/ou contencioso administrativo, não é demasiado concluir que os juízes dos tribunais administrativos passaram a significar mais do que uma simples qualificação de órgãos que gozam de independência, possuindo também plenos poderes em face da Administração (dimensão jurisdicional), e passaram a se destinar também, nesta fase, a proteger plena e efetivamente os direitos dos particulares, passando-se, pois, para uma subjetivação do processo e/ou contencioso administrativo (dimensão subjetiva).

Já não podem atuar como outrora, defendendo apenas os Governos, ou como queiramos a administração pública sobre seus mais diversos aspectos. Os Tribunais Administrativos Fiscais se constituem, e decisões contrárias ao Estado. (dissertação pra conclusão do Mestrado na Universidade Federal da Bahia) não se tem notícia de publicação. Salvador, p. 41.

51 WATANABE, Ippo; PIGATTI JUNIOR, Luiz, (1999). *Manual de Processo Tributário*. São Paulo: Juarez de Oliveira, p. 542.

emanam juízos de decisões livres do Estado, e devem obrigatoriamente obedecer ao conjunto dos princípios reveladores dos conceitos de justiça, de proporcionalidade, entre outros, contidos na nossa Carta Cidadã.

Com esta dimensão, e esta formatação de competências destes tribunais administrativos, não se pode mais conceber eles como algo apenas complementar, mas sim como um espaço essencial para a estrutura da sociedade, e um pedaço do exercício do poder do Estado, quando se põe a resolver conflitos fora do âmbito do Poder Judiciário propriamente.

De maneira que a sugestão apresentada neste trabalho, no sentido de se criar um tribunal de carreira, ou mesmo de eleição, é uma proposta de quebra de paradigma, de rompimento com a atual judicância administrativa e fiscal, para sugerir ao Estado Democrático de direito em que vivemos, e por intermédio dos poderes constituídos, a criação, senão a adoção de um modelo diferente de estrutura administrativa e judicante dos contenciosos administrativos fiscais. É certo que o modelo atual apresenta problemas, mas isso não quer dizer que o processo administrativo como um todo deve ser abolido do sistema de realização da justiça.

O modelo proposto poderia ser construído por dentro da atual estrutura do Poder Judiciário, quer dizer, um ente pertencente ao Poder Judiciário, numa menção e semelhança ao atual modelo Norte Americano, ou num formato de modelo próprio, inovador, onde a judicância administrativa e fiscal, deveria ser um órgão distante da estrutura administrativa do Ministério da Fazenda, das Secretarias de Fazenda dos Estados e Municípios, e principalmente não poderiam ser aproveitados servidores da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil nem dos estados para compor a administração e os órgãos judicantes destes tribunais. Dever-se-ia, desta forma, organizar os tribunais a partir de servidores de carreira, ou tribunais eleitos, independentes, próprios, como organismos de um novo instituto dentro do Estado.

Salienta-se, dever-se-ia, criar uma estrutura, de maneira que ela expressasse total independência aos órgãos sobre os quais passaria a tomar decisões, e por isso a sugestão de um tribunal de carreira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALCOFORADO, Antonio Machado Guedes, (2001). *Estudo da Terminologia Processo Administrativo Tributário e Aplicabilidade de Alguns Princípios inerentes*. In: Revista da Escola Superior da Magistratura de Pernambuco, n. 14. Recife: EMASP.

ALEXY, Robert, (2005). *Teoria da Argumentação jurídica. A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva e revisão técnica da tradução e

introdução à edição brasileira por Cláudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landi Editora.

ALEXY, Robert, (2008). *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. Segunda edición en español, traducción y estudio introdutório de Carlos Bernal Pulido. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

ATALIBA, Geraldo, (2004). *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. 5 tiragem. São Paulo: Malheiros.

ATALIBA, Geraldo, (1998). *República e Constituição*. 1. ed. São Paulo: Malheiros.

ATIENZA, Manuel, (2000). *As Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica*. São Paulo: Landy Editora.

ÁVILA, Humberto B., (1999). *Repensando o "princípio da supremacia do interesse público sobre o particular"*. In: *O Direito Público em Tempos de Crise: estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel e Alexandre Pasqualini...*[et al]; Ingo W. Sarlet, organizador. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

AVILA, Humberto, (2011). *Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros.

AVILA, Humberto, (2004). *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva.

BALBÍN, Carlos F., (2014). *Proceso Contencioso Administrativo Federal*. Tomo I, 1a. edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot.

BARROSO, Luiz Roberto, (2003). (org.) *A nova interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Renovar.

BASCUÑAN, Alejandro Silva, (1997). *Tratado de Derecho Constitucional*. Tomo I, 2. ed. Santiago: Editorial Jurídica del Chile.

BASTOS, Celso Ribeiro, (1998). *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva.

BECKER, Alfredo Augusto, (2002). *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus.

BINS, Luiz Antonio. Agente Fiscal do Tesouro do Estado do Rio Grande do Sul, e Juiz do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF), ex-diretor da Receita Estadual (gestão 2003-2006), e Presidente do Conselho Deliberativo da Fundação Escola Superior de Direito Tributário, fez publicar artigo no Jornal do Comércio, na data de 13.09.2010.

BINS, Luiz Antônio, (2010). *O Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais como Instrumento de Solução de Litígios Tributários*. Matéria publicada no jornal SINDIFISCO/RS, bem como no Jornal do Comércio.

BOBBIO, Norberto, (1986). *Futuro da Democracia. Uma defesa das Regras do Jogo*. 2. ed. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra.

BONAVIDES, Paulo, (2000). *Curso de Direito Constitucional*. 10. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores.

BONILHA, Paulo Celso B., (2000) *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: LTr.

BORGES, José Souto Maior, (1998). *A isonomia tributária na Constituição Federal de 1998*. RDT, n. 64.

BOYER, Alain, (2001). *Justiça e igualdade*. Tradução Fulvia Moretto. Revisão de Inez Baraldi Vedovatto, Janaina Lemos e Renato Deitos. São Leopoldo: Editora Unisinos.

BRASIL, Código Penal. “Artigo 327. Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerça cargo, emprego ou função pública”.

BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Artigo 2º - São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, Executivo e o Judiciário.

BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Artigo 5º, LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recurso a ela inerentes.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA DO BRASIL. Página do Conselho de Contribuintes. Disponível em: <http://www.Conselho.fazenda.gov.br>, acessado em 17 de março de 2013.

- BULL, Hedley, (1998). *The Anarchical Society: A Study of Order in World Politics*. Second ed with a new foreword by Stanley Hoffmann. New York: Columbia University Press.
- CAIS, Cleide Previtalli, (2001). *O Processo Tributário*. 3. edição, revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes, (1993). *Direito Constitucional*. 6. ed. revista. Coimbra: Almedina.
- CAPPELETTI, Mauro, (1999). *O Controle judicial de Constitucionalismo das Leis no Direito Comparado*. 2. ed. tradução de Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor.
- CAPPELETTI, Mauro; GARTH, Bryant, (1998). *Acesso à Justiça*. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Sergio Fabris Editores.
- CARRAZZA, Roque Antonio, (1004). *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. ver. ampl. e at. até a EC n. 44/2004, São Paulo: Malheiros.
- CARVALHO, Paulo de Barros, (2000). *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva.
- CASTRO, Alexandre Barros, (1996). *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, (2001). *Manual de Direito Tributário*. 2 edição, Rio de Janeiro.
- COOLEY, Thomas M., (2002) *Princípios Gerais de Direito Constitucional nos Estados Unidos da América*. Traduzido por Ricardo Rodrigues Gama. Campinas, São Paulo: Russel.
- DERZI, Misabel Abreu Machado, (2009). *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses.
- DÓRIA, Antonio R. S., (1986). *Direito Constitucional Tributário e "due process of law"*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu, (2002). *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros.
- FIGUEIREDO, Lucia Vale, (1994). *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros.

- FREITAS, Juarez, (2007). *Discrecionariade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública*. São Paulo: Malheiros Editores.
- FREITAS, Juarez, (2004). *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais*. São Paulo: Malheiros.
- HOLMES JR, Oliver Wendell, (1964). *The Common Law*. Traducción del Fernando N. Barrancos y Vedia, Tea.
- LIMA, Ruy Cirne, (1982). *Princípios de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- MACHADO, Hugo de Brito, (2001). *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética.
- MAGGS, Gregory E; SMITH, J. Peter, (2009). *Constitutional Law: A Contemporary Approach*. Printed in the United States of America: Thompson Reuters-West.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva, (1999). *Aspectos do Processo Administrativo Tributário. Processo Administrativo Fiscal*. 4. vol. São Paulo: Dialética.
- MCINTYRE, J. Michael, (1992). *The International INCOME TAX RULE of the UNITED STATES*. Second Edition, Contemporary Legal Education Series, Charlottesville, Virginia: Law Publishers.
- MEDAUER, Odete, (2000). *Direito Administrativo Moderno*. 4. ed. São Paulo: RT.
- MEHREN, Arthur T. Von; MURRAY, Peter L., (2007). *Law in the United States*. Second Edition, New York: Cambridge University Press.
- MEIRELES, Hely Lopes, (2004). *Direito Administrativo Brasileiro*. 29. ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores.
- MELLO, Celso A Bandeira de, (2006). *Curso de Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros.
- MELLO, Celso A. Bandeira de, (1980). *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Editora RT.
- MINATEL, José Antonio, (2007). *Procedimento e Processo Administrativo*

- Tributário*: dupla função administrativa, com diferentes regimes jurídicos. In: ROCHA, Sérgio Andre (coord.) *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin.
- MIRANDA, Dalton César Cordeiro, (2002). *Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda*. Brasília: Brasília Jurídica.
- MOLS, HENGSTENBERG, KOHUT, LAUTH, SANDNER e SANGMEISTER, editores, (1994). *Cambio de Paradigmas en América latina: Nuevos Impulsos, Nuevos Temores*. Fundación Friedrich Ebert, Asociación alemana de Investigación sobre América Latina (ADLAF). Impreso em Venezuela: Nueva Sociedad.
- MORAIS, José Luis Bolsan, (2005). *As Crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- MOREIRA, Egon Bockmann, (2000). *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros.
- NABAIS, José Casalta, (2004). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra, Portugal: Editora Almedina.
- NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ LOPEZ, Maria Tereza, (2004). *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. (decreto n. 70.235/72 e lei 9.784/99). 2. ed. São Paulo: Dialética.
- PERLINGIERI, Pietro, (2006). *Il Diritto Civile Nella legalità Costituzionale. Secondo Il sistema italo-comunitario delle fonti*. Terza edizione del tutto rinnovata e corredata di note. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane.
- POZZOLO, Susanna; DUARTE, Écio Oto Ramos, (2006). *O Neoconstitucionalismo e Positivismo Jurídico: as fases da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição*. Écio Oto Ramos Duarte e Susanna Pozzolo. São Paulo: Landy Editora.
- QUINTÃO, Daiane. Texto e informações retiradas do blog da autora no endereço eletrônico da internet: <http://contencioso-subturma7.blog.spot.com.br/2012/05/breve-historia-do-contencioso.html> em 16 de março de 2013, às 10 horas e 15 minutos.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes, (2000). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros.

- ROCHA, Valdir de Oliveira, (1996). *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Dialética.
- SCOTT, Robert E; KRAUS, Jody S., (2007). *Contract Law and Theory*. Fourth Edition. San Francisco, CA.
- SIEYÈS, Emmanuel Josef, (2001). *A Constituinte Burguesa: Quést-ce que Le Tiers État?* 4 edição, organização e Introdução de Aurélio Wander Bastos. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- SILVA, José Afonso da, (1991). *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 7. ed. Revista e ampliada de acordo com a nova Constituição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- SILVA, Vasco Pereira da, (2000). *Ventos de Mudança no Contencioso Administrativo*. Coimbra, Lisboa: Almedina.
- SOUZA, Cláudio dos Passos, (2008). *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado*. (dissertação pra conclusão do Mestrado na Universidade Federal da Bahia) não se tem notícia de publicação. Salvador.
- STARCK, Chistian, (1979). *El Concepto de Ley en la Constyitución Alemana*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales.
- SZTOMPKA, Piotr, (1979). *Sociological Dilamas: Toward a Dialectic Paradigm*. Departamento of Sociology Jagiellonian University Krakow, Poland. Academic Press. A Subsidiary of Harvard Brace Jovanivich, Publichers. New York, London, Toronto, Sudney, San Francisco.
- TIPKE, Klaus, (2008). *Direito Tributário*. Joachim Lang (colaborador). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris ed.
- UCKMAR, Victor, (1996). *Il Regime Impositivo delle Società la Società a Ristretta base Azionária*. Padova: Cedam – casa Editrice Dott. Antonio Milani.
- VIZCAÍNO, Catalina Garcia, (2011). *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores: en homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación*. Segunda edición ampliada y actualizada. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- VOGEL, Klaus, (1997). *Double Taxation Conventions*. A Commentary to the OECD, UN – and US Model Conventions for the Avoidance of

Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice. Third Edition. ISBN 90-411-0892-0, CIP 91-8839. United Kingdom: Kluwer Law International.

XAVIER, Alberto, (2007). *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Atualizada. Rio de Janeiro: Forense.

XAVIER, Alberto, (1997). *Do Lançamento: Teoria Geral do ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense.

XAVIER, Alberto, (2005). *Princípios do Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas.