XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-796-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O CONPEDI, através do GT Direito Tributário e Financeiro II, cumpre uma vez mais papel de destaque no fomento e avaliação da pesquisa jurídica aplicada à tributação e às finanças públicas, respectivamente. Nessa edição tivemos a satisfação de avaliar artigos interdisciplinares que conseguiram estabelecer uma ponte com as ciências das finanças, contábeis e econômicas; o que fundamental para a construção e avaliação de políticas públicas adequadas à realidade brasileira.

No que respeita propriamente à tributação os trabalhos avaliados podem ser divididos em três grupos: tributação da propriedade imobiliária, tributação sobre o consumo e, ao final, tributação sobre a renda. Nessas diferentes bases econômicas de incidência questão reinante foi quanto à justiça fiscal na tributação onde predominaram questões atinentes à progressividade da tributação.

Aspecto não menos importante que teve abordagem de igual relevância foi quanto à segurança na tributação considerando, sobretudo, o sistema de "precedentes à brasileira" que vigora em nossos Tribunais Superiores; o que concebido para racionalizar e propiciar segurança jurídica vem ocasionando instabilidade e imprevisibilidades nas relações jurídicas travadas.

Os desafios de (in)justiça fiscal e (in)segurança jurídica na tributação são campos férteis para o desenvolvimento da pesquisa jurídica devendo a academia apresentar respostas para tais questões com vistas a alcançar-se um melhor ambiente econômico aos investimentos privados e, simultaneamente, concepção e execução de políticas públicas a promover a efetiva redução das desigualdades sociais e regionais.

Muito nos orgulha ter tido a oportunidade de ter participado de debates da maior profundidade; revelando que se depender de pesquisa, reflexão e proposição em matéria tributária e financeira estaremos sempre contribuindo para o progresso do direito e das relações entre o Estado e a sociedade.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - UFG

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O NECESSÁRIO EQUILÍBRIO ENTRE O PODER REGULAMENTAR E JURISDICIONAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

THE NECESSARY BALANCE BETWEEN THE REGULATORY AND JURISDICIONAL POWER OF PUBLIC ADMINISTRATION

Rafael Dos Santos Queiroz
Déborah Fonseca Braga Machado

Resumo

A Constituição prevê a tripartição de poderes. Cada poder exerce funções típicas e atípicas. Ao Executivo é concedida a função regulamentar e jurisdicional. O exercício dessas competências não respeita o necessário equilíbrio, privilegiando-se sua função regulamentar. Assim, a função jurisdicional é restrita, tornando-a meramente simbólica. Para restaurar o equilíbrio entre as funções, a função jurisdicional deve afastar a aplicação do ato regulamentar, quando restringir diretos concedidos por lei. Tal poder é inerente ao Estado Democrático de Direito, e deve ser implementado, dando efetividade ao comando constitucional que prevê o processo administrativo dotado de ampla defesa e contraditório.

Palavras-chave: Administração pública, Função regulamentar, Função jurisdicional, Processo tributário administrativo, Estado democrático de direito

Abstract/Resumen/Résumé

The Constitution establishes the tripartition of powers, granting each power typical and atypical functions. The Executive exercises both regulatory and jurisdictional function, regarding the revision of its acts. It does not respect the necessary balance. In fact, it privileges the regulatory function. Thus, the jurisdictional function is almost merely symbolic. In order to restore the balance between functions, the Executive must be able to rule out the application of its regulatory acts. Such prerrogative is an inherent act of the Democratic State of Law, and must be implemented, giving effectiveness to the Constitution, providing the administrative due process.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Public administration, Due process, jurisdiction function, Regulatory function, Administrative function

INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito, concepção que implica, segundo Misabel Abreu Machado Derzi (2009, p. 11) na existência de "clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e de segurança jurídica", vem experimentando, na atualidade, verdadeiro protagonismo do Poder Executivo.

A separação de poderes conforme pensada pelo Barão de Montesquieu de forma tripartida, atualmente não é rígida, verificando-se excessos no exercício das funções atípicas de cada Poder. Sobre o sistema de freios e contrapesos ensina Celso Antônio Bandeira de Mello:

> Sem embargo, nos vários Direitos Constitucionais positivos – e assim também no brasileiro – sua distribuição não se processa de maneira a preservar com rigidez absoluta a exclusividade de cada órgão no desempenho da função que lhe confere o nome. Esta solução normativa de estabelecer contemperamentos resultaria, ao menos no início, do explícito propósito de compor os chamados "freios e contrapesos", mecanismo por força do qual atribuindo-se a uns, embora restritamente, funções que em tese corresponderiam a outros, pretende-se promover um equilíbrio melhor articulado entre os chamados "poderes", isto é, entre os órgãos do Poder, pois, na verdade, o Poder é uno. (MELLO, 2009, p. 32)

Interessa a este estudo as funções exercidas pelo Poder Executivo, em virtude de sua maior influência na tutela dos direitos e deveres dos cidadãos. Analisar-se-á a função regulamentar e jurisdicional, expondo e criticando seu exercício em face do Estado Democrático de Direito.

1 DA FUNÇÃO REGULAMENTAR

O princípio da legalidade é consagrado para todos os ramos do direito, destacando-se entre os direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal. Na seara tributária, entretanto, tem importância ainda maior, implicando, nos dizeres de Luciano Amaro, "não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei" (AMARO, 2012, p. 129).

Segundo Alberto Xavier, "a reserva absoluta transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém pela mera dedução da própria lei,

limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independentemente de qualquer valoração pessoal." (XAVIER, 2002, p. 18)

A rigidez da legalidade é garantida pelo ordenamento hierarquizado, com inquestionável supremacia constitucional, a qual todas as demais normas devem obediência e conformidade. Alberto Xavier destaca a construção dos tipos tributários por meio de três formas legislativas:

> Daqui se segue que a formulação legislativa dos tipos de tributos, ou seja, o processo de tipificação opera em três graus possíveis: na tipificação de primeiro grau, efetuada pela Constituição, ao descrever o "núcleo essencial" dos tributos; uma tipificação de segundo grau, efetuada pela lei complementar, ao definir, por conceitos determinados, os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes; uma tipificação de terceiro grau, efetuada por lei ordinária ao abrigo de sua liberdade de conformação dos tipos aquém dos limites, mas sempre dentro dos parâmetros da lei complementar. (XAVIER, 2002, p. 24)

Não obstante a reconhecida importância dos princípios da legalidade e da tipicidade, a complexidade da sociedade moderna, cuja dinâmica econômica é impulsionada pelas constantes inovações, vem exigindo maior eficiência e celeridade, incompatíveis com a rigidez proporcionada pela exigência de prescrição legal exaustiva.

A Constituição Federal, em seu art. 84, inciso IV, outorga competência ao Poder Executivo para expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis.

Nesse contexto, amplia-se cada vez mais a atuação do Poder Executivo na prática normativa. Sobre a intensificação do uso das normas infralegais, disserta Rodrigo Numeriano Dubourq Dantas:

> As normas infralegais postas pela própria Administração Pública/Poder Executivo, as quais constituem o produto do fenômeno da deslegalização/deslegificação em apreço, decorrem do exercício, gradativamente mais intenso, de sua competência regulamentar; competência esta que tem por objetivos explicitar, complementar ou especificar um conteúdo normativo existente, visando à fiel execução deste na *praxis*. (DANTAS, 2013, p. 121)

Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o regulamento como

> (...) ato geral e (de regra) abstrato, de competência privativa do Chefe do Poder Executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução da lei cuja aplicação demande a atuação da administração pública. (MELLO, 2009, p. 339)

Especificamente na seara tributária, Roque Antônio Carrazza, citado por Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 90), conceitua o decreto como "ato normativo, unilateral, inerente à função administrativa que, especificando os mandamentos de uma lei não autoaplicável, cria normas jurídicas gerais".

Sobre a aplicabilidade dos atos normativos da Administração Pública, fundamentado no posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ensina Humberto Ávila:

> Como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, compete à lei estabelecer parâmetros gerais da obrigação tributária, ficando os atos normativos da Administração, no caso de competências cujo exercício dependa de prerrogativas técnicas, encarregados de definir, dentro daqueles parâmetros, os sentidos vinculantes. Pois bem, esses atos normativos atuam, por assim dizer, "dentro da lei", e, por isso, têm vinculação externa. Esses atos normativos, embora não sejam enquadráveis na categoria de atos normativos primários, apresentam grau de vinculatividade distinto, já que definem o exercício de competências ou concretizam conceitos legais. (ÁVILA, 2011, p. 449)

Em que pese a necessária rigidez do princípio da legalidade e o consenso sobre a ilegalidade dos atos infralegais que contrariem ou extrapolem as leis, não se pode ignorar, conforme exposto, a presença de normas infralegais no ordenamento jurídico, bem como sua influência no Direito Tributário, abrangidas pela expressão legislação tributária, presente no Código Tributário Nacional. É de se notar que esses atos expressam o entendimento da Administração Pública sobre a norma primária, concretizando sua aplicação e, ainda que impropriamente, fixam conceitos que serão aplicados na exigência do tributo.

A respeito do poder regulamentar e seus efeitos em relação ao contribuinte, ensina Leandro Paulsen:

> É certo que os regulamentos são para fiel execução da lei. Mas a amplitude do seu conteúdo é variável. Não basta, pois, fazer-se a distinção entre os regulamentos *praeter legem*, vedados no Direito brasileiro, e os regulamentos *intra legem*, em geral admitidos. Não nos parece adequado entender que no Direito Tributário, assim como nos demais ramos, sempre se viabilizam os regulamentos *intra legem*, desde que não ofendam a lei, sem se perquirir sobre se isso implica colocar ou não nas mãos do Executivo não apenas esclarecer ou especificar e operacionalizar a sua aplicação, mas também eventual juízo de valor que implique, em verdade, integrar a norma tributária impositiva, alterando o conteúdo da obrigação tributária. (PAULSEN, 2006, p. 105)

A necessidade de regulamentação por parte da Administração Pública, se deve à existência de um certo grau de indeterminação nos conceitos empregados no Direito, que

deve ser suprido no momento da aplicação da norma. Em relação à inadmissibilidade dos conceitos indeterminados, , ensina Alberto Xavier:

> Nestes casos formula-se a norma de modo vago e impreciso, de tal modo que ao órgão de aplicação do direito, face à falta de clareza da lei, é atribuída a liberdade de emitir valorações pessoais que, na prática, equivalem à criação de norma aplicável no caso concreto. É o que sucede com os conceitos indeterminados (Unbestimmte Rechtsbegriffe), conceitos porosos, dotados de *vagueness, fuziness, open texture* que, pela sua vaguidade e imprecisão, podem constituir um instrumento de delegação de competência de decisão, permitindo à Administração ou ao juiz uma atividade criadora do Direito. (XAVIER, 2002, p. 28)

Em obra citada por Xavier (2002, p. 141), Ricardo Lobo Torres argumenta que seria impossível o total fechamento das normas tributárias, informando que o Direito Tributário não pode deixar de conter indeterminação e imprecisão, vez que se utiliza de cláusulas gerais e normas abertas.

Importa ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 343.446-SC, sobre a contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT, admitiu a delegação para o regulamento da complementação dos conceitos de atividade preponderante e grau de risco. Sobre o julgado, escreve Reinaldo Pizzolio:

> A afirmação do Ministro Relator de que as mencionadas Leis "definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida" parece sugerir que o princípio constitucional da legalidade não seria de *legalidade estrita*, como afirma a doutrina em uníssono, mas de *legalidade suficiente*, uma vez que, embora não estabeleçam todos os elementos da regra matriz de incidência, as leis preveem alguns elementos de modo satisfatório e deixa outros a cargo do regulamento, sem que com isso o aludido princípio seja violado. (PIZZOLIO, 2006, p. 299)

Frise-se que não se admite a discricionariedade, quando, segundo Ricardo Lodi Ribeiro, "a lei deixa ao administrador, mediante a redação de um preceito que resulte na abertura de um tipo, a faculdade de completar a descrição legal dos efeitos de direito, de acordo com um juízo de conveniência, que, contudo, deve ser pautado por uma parametricidade ou mensurabilidade legal." (RIBEIRO, 2008, p. 68)

Ainda que não exista delegação de competência regulamentar, os conceitos podem ser definidos por ato normativo interpretativo. Consoante Humberto Ávila, os atos normativos interpretativos e pareceres normativos indicam a posição da Administração Pública a respeito de determinada matéria, em manifestação geral e abstrata dirigida a um número indeterminado de situações e pessoas, que, quando contrário ao interesse do

contribuinte, poderá ser questionado perante o Judiciário, que deverá sustentar sua ilegalidade (ÁVILA, 2011, p. 448).

Dessa forma, os conceitos postos pela Administração Pública, ainda que se constituam em instrumento útil para a segurança jurídica, visto que determinam a forma pela qual o tributo será exigido do contribuinte, evitando juízo de valor e proporcionando uniformidade de atuação por parte do aplicador final (auditor fiscal), não podem ser definitivos e dissociados da interpretação lógica deduzida do ordenamento jurídico, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Como se pode perceber, o Poder Executivo emprestou ao poder regulamentar, autorizado pela Constituição Federal, máxima efetividade. Sua utilização, muitas vezes, torna o direito do contribuinte mais restrito que o previsto pela lei à qual corresponde o regulamento ou as normas complementares.

A mesma eficácia não é garantida a outro direito fundamental presente na Constituição Federal, o direito de petição em qualquer órgão da Administração Pública e a ampla defesa e o contraditório no processo administrativo, notadamente o processo tributário administrativo.

2 DA FUNÇÃO JURISDICIONAL

Além da função política ou normativa e da função administrativa, o Poder Executivo desempenha, de forma atípica, a função jurisdicional, como controle de seus próprios atos. Consonante os ensinamentos de José dos Santos Carvalho Filho (2009, p. 893), tal controle deve ser entendido como "o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder".

Cumpre ressaltar que a função jurisdicional do Poder Executivo não é mera discricionariedade da Administração Pública. Trata-se de garantia constitucional, que assegura ao cidadão o direito de petição em face do Estado, efetivado pelo processo administrativo, dotado, por sua vez, de ampla defesa e contraditório. É o que se infere do texto do art.5º, incisos XXXIV e LV da Constituição Federal:

> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
> [...]

> XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
> a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
> LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Em relação ao direito de petição, deve ser adotada a conceituação proposta por Gilmar Ferreira Mendes (2012, p. 565), que o classifica como reclamação dirigida à autoridade competente para que reveja ou eventualmente corrija determinada medida, bem como à autoridade superior com objetivo idêntico. Abrange, ainda, qualquer pedido ou reclamação relativa ao exercício ou à atuação do Poder Público.

Já em se tratando da garantia ampla defesa, o autor (2012, p. 545) esclarece que esta não deve ser entendida como simples direito de manifestação no processo, devendo compreender também o direito de informação sobre o processo, bem como o direito de ter seus argumentos apreciados pelo órgão julgador.

A fim de dar maior eficácia às garantias fundamentais supra referidas, e com fincas nos artigos 22, inciso I e 24, inciso XI da Constituição Federal[1], foi editada a Lei nº 9.784/99, que dispõe acerca do processo administrativo em âmbito federal. Segundo ensinam Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 26), o referido diploma legal buscou uniformizar e sistematizar o processo administrativo, estabelecendo regras para Administração direta e indireta federal, inclusive no tocante aos Poderes Legislativo e Judiciário.

Com efeito, para realização da justiça, os órgãos detentores da competência para controle de seus próprios atos devem ser investidos de efetivos poderes jurisdicionais. Este controle dos próprios atos assegura, também, a efetivação do princípio da legalidade, na medida em que se evita que atos administrativos ilegais sejam expedidos, ensejando revisão pelo Judiciário. Sobre o dever do Executivo de realização da justiça dissertam os supracitados autores:

> A Administração Pública, no exercício de sua competência constitucional, não pode olvidar de buscar a realização da justiça, fim último que legitima sua atuação. Este objetivo não deve ficar restrito apenas ao Poder Judiciário, é também de interesse administrativo. Desse modo, órgãos internos da

[1] Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;
Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
[...]
XI - procedimentos em matéria processual;

> Administração devem realizar o controle de seus atos. Trata-se, na verdade, de estabelecer controles "desde dentro", ou seja, incidentes na própria intimidade da Administração ao longo da formação de sua vontade, em vez de se contentar com controles operados de fora, pelo Judiciário, e, portanto, só utilizados *ex post facto*. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 23)

Em que pese a legislação ter adotado a denominação processo administrativo para se referir a solução de controvérsias realizada pela Administração Pública, no exercício de sua função jurisdicional, há na doutrina, divergência em relação à denominação a ser utilizada, variando entre processo e procedimento administrativo. Os doutrinadores que resistem à denominação de processo, o fazem por defender ser impossível existência de processo sem jurisdição.

Como expoente da divergência, transcreve-se a posição de Flávio Couto Bernardes:

> Apesar da lide existente, não se fala em processo, já que a decisão final não constitui atuação da jurisdição, pois a Administração Pública brasileira não tem competência para resolver de forma definitiva os litígios submetidos a sua apreciação. Aqui, constata-se a substancial diferença entre procedimento e processo, especialmente os efeitos decorrentes do provimento final, uma vez que nas situações em que se verifica o litígio, os princípios processuais aplicáveis são similares. (BERNARDES, 2006, p. 158)

Sobre a necessária distinção e a denominação a ser utilizada, conclui James Marins, referindo-se ao processo administrativo em matéria tributária:

> Em suma: procedimento e processo não se confundem, embora todo processo sirva-se do procedimento. Além disso, *há processo sem jurisdição (o que não existe é processo civil sem jurisdição)* e, aliás, em matéria tributária é inútil combater-se esta realidade, não apenas como decorrência dessa cristalização histórica e legal das instituições administrativas com funções especiais de julgamento, como em virtude da consagração jurídica da aplicação do princípio do *due process of law* nas contendas deduzidas perante a Administração. (MARINS, 2014, p. 138)

Neder e López (2010, p. 29) chegam à mesma conclusão, pela utilização do termo processo, fazendo a distinção com argumentos diferentes. Afirmam que a existência de um processo implica na aplicação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, inerentes ao devido processo legal. O procedimento se refere à fase inquisitorial destinada à formalização da pretensão estatal. Desse modo, a denominação utilizada no presente artigo será de processo.

Esclarecidos os termos conceituais, passa-se a uma breve análise do processo tributário administrativo federal – PAF, regulado, principalmente, pelo Decreto n.

70.235/72. Conforme o aludido diploma legal[2], a fase litigiosa do PAF tem início com a apresentação da impugnação, por escrito e acompanhada dos documentos que comprovem o direito do impugnante.

O julgamento de tais impugnações é de competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, compreendidas como "órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal"[3].

A organização dessas Delegacias de Julgamento é determinada atualmente pela Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011. São órgãos colegiados, constituídos por 5 ou até 7 julgadores[4]. Os julgadores devem ser ocupantes de cargo de auditor-fiscal[5], com mandato de 36 meses. As delegacias são presididas por um dos julgadores nomeado para o cargo. A competência para nomeação dos julgadores é do Secretário da Receita Federal do Brasil[6].

Registre-se que o fato de o controle dos atos ser exercido por membros da própria Administração Pública é motivo de grande preocupação quanto à isenção e imparcialidade dos julgamentos proferidos. Sobre o assunto manifestou-se Loewenstein:

> Muitos órgãos administrativos exercem simultaneamente, e muitas vezes através dos mesmos agentes, a função normativa, administrativa e jurisdicional, uma situação que faria Montesquieu virar em sua sepultura e, além disso, parece competir seriamente com o monopólio jurisdicional dos tribunais. (LOEWENSTEIN, 1965, p. 242, tradução nossa)[7]

[2] Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[3] . O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal.

[4] Art. 2º As DRJ são constituídas por Turmas Ordinárias e Especiais de julgamento, cada uma delas integrada por 5 (cinco) julgadores, podendo funcionar com até 7 (sete) julgadores, titulares ou pro tempore.
[5] Art. 3º O julgador deve ser ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), preferencialmente com experiência na área de tributação e julgamento ou habilitado em concurso público nessa área de especialização.
[6] Art. 2º. [...]
§ 4º A nomeação de Presidentes de Turmas e a designação de julgadores, titulares ou pro tempore, são de competência do Secretário da Receita Federal do Brasil.
[7] Many administrative bodies exercise simultaneously, and often through the same personnel, lawmaking, administrative, and judicial functions, a situation that would make Montesquieu turn in his grave and, in addition, appears to compete seriously with the judicial monopoly of the courts.

De toda forma, presume-se que tal órgão é revestido de imparcialidade, haja vista que, nos termos da mencionada portaria, é dever dos julgadores exercer sua função de forma ética e imparcial [8].

Estes devem observar o devido processo legal, elemento essencial para a segurança do contribuinte e da Administração, bem como devem se declarar suspeitos para apreciar processos nos quais sejam parte seu cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afins até 3º (terceiro) grau, ou tenha interesse direto ou indireto na matéria[9].

Também deve se declarar suspeito o julgador que tenha amizade íntima ou inimizade notória com o sujeito passivo ou com pessoa interessada no resultado do processo, ou com seus respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau.

O julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento será proferido mediante decisão que contenha relatório resumido do processo, fundamentos legais e conclusão, como dispõe o art. 31 do Decreto nº 70.235/72. O decreto determina que a autoridade julgadora formará livre sua convicção na apreciação das provas, sendo-lhe lícito determinar de ofício diligências a serem realizadas.

Em face dessa decisão, caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão criado pelo art. 48 da Lei nº 11.941/09, competente para "julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil".

A competência para instalar o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é do Ministro da Fazenda, bem como a de nomear seus conselheiros e seu presidente, este último dentre os representantes da Fazenda.

---

[8] Art. 7º São deveres do julgador:
I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, em especial quanto à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro;
II - zelar pela dignidade da função, sendo-lhe vedado opinar publicamente a respeito de questão submetida a julgamento;
III - observar o devido processo legal, zelando pela rápida solução do litígio;
IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e
V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

[9] Art. 18. O julgador está impedido de deliberar nos processos em que:
I - tenha participado da ação fiscal, praticado ato decisório ou proferido parecer no processo;
II - sejam parte seu cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o 3º (terceiro) grau; ou
III - tenha interesse direto ou indireto na matéria.

Considerando que tal órgão de julgamento deverá ser colegiado e paritário, nos termos do artigo 25, inciso II do Decreto n. nº 70.235/72, sua composição se dará a partir da escolha de nomes constantes da lista tríplice apresentada pela Receita Federal do Brasil, dentre ocupantes da carreira de Auditor Fiscal, e de contribuintes indicados pelas confederações e sindicatos[10].

Os presidentes do CARF, das Seções e das Câmaras serão sempre indicados dentre os representantes de Fazenda, enquanto os vice-presidentes serão escolhidos dentre os de contribuintes, a teor dos arts. 11 e 12 do RICARF. Por sua vez, o Conselho Superior de Recursos Fiscais é composto pelos presidentes e vice-presidentes de cada turma, mantendo-se a paridade.

Tal como ocorre nas Delegacias da Receita Federal da Julgamento, há a existência de previsão de impedimento e suspeição do conselheiro, seja da Fazenda ou do contribuinte, nos casos previstos no art. 42, do Regimento Interno do CARF, posto pela Portaria nº 259/09.

Como se pode perceber, toda a estrutura foi concebida para garantir a imparcialidade no exame dos recursos que serão julgados, efetivando-se, de forma democrática e participativa, a função jurisdicional.

Ocorre que toda essa construção para que o CARF seja um órgão paritário e imparcial resta prejudicada, em face da limitação quanto ao amplo conhecimento da matéria eventualmente arguida pelo contribuinte. Isso porque, é vedado ao julgador afastar a aplicação de tratado ou acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade Cumpre transcrever o art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72:

> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

O mesmo comando consta do RICARF, em seu art. 62[11], e é ratificado pela Súmula nº 2 do CARF, que enuncia que "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

[10] Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os nomes constantes de lista tríplice encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais.

[11] Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Há na doutrina grande controvérsia acerca da possibilidade de conhecer de arguição de inconstitucionalidade das leis. A doutrina que defende a possibilidade o faz com fundamento na garantia de ampla defesa e na superioridade da Constituição. A corrente que entende impossível o reconhecimento da inconstitucionalidade o faz com fundamento na competência exclusiva do Poder Judiciário e na proibição de revisão judicial da decisão administrativa favorável ao contribuinte.

Pela impossibilidade de o CARF apreciar matéria constitucional, manifestam Neder e López:

> Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra decisão de um órgão que integra a própria Administração. (NEDER; LÓPEZ, p. 418)

Sobre o mesmo tema, diverge James Marins ao tratar do denominado princípio da ampla competência decisória:

> Toda matéria de defesa produzida pelo contribuinte deve ser conhecida e apreciada pelo órgão da Administração encarregado do julgamento do conflito fiscal. Não pode se escusar a autoridade julgadora – em homenagem à garantia constitucional da ampla defesa – de apreciar matéria formal ou material, de Direito ou de fato, questões preliminares ou de mérito.
> (...)
> Não pode, por isso mesmo, ser o julgador administrativo estreitado – por razões normativas ou meramente hierárquicas – em sua missão de apreciar a lide em todas as suas vertentes; não é lícito ao julgador deixar de apreciar argumentos de ilegalidade ou de inconstitucionalidade da norma tributária ensejadora da pretensão sob pena de, incorrendo em cerceamento de defesa, ferir a Constituição e tornar nulo o Processo Administrativo Tributário. (MARINS, 2014, p. 189)

Embora se reconheça a imensa relevância da tese apresentada, tem o presente estudo pretensões menos audaciosas. Trata-se aqui do controle dos atos regulamentares da Administração Pública.

3 DO CONTROLE DOS ATOS REGULAMENTARES

Conforme já mencionado, O CARF é órgão da estrutura do Ministério da Fazenda, de forma que seus conselheiros são nomeados pelo Ministro da Fazenda, estando a ele subordinados, bem como ao Presidente da República, como integrantes do Poder Executivo.

Nessa senda, parte da doutrina considera que os conselheiros, além de não poderem tratar de matéria constitucional, tampouco poderiam apreciar a ilegalidade de atos infralegais. Isso pois, estes – no exercício da função jurisdicional, estariam vinculados aos atos normativos complementares emanados do próprio Ministério, em razão da subordinação hierárquica existente.

Todavia, há de se ressaltar que a hierarquia não é compatível com o livre convencimento do julgador, razão pela qual não deve ser aplicada ao exercício da função jurisdicional, mesmo que no âmbito do Poder Executivo. Cumpre colacionar as razões de Carvalho Filho:

> A hierarquia é cabível apenas no âmbito da função administrativa. Não podemos, contudo, restringi-la ao Poder Executivo, porque, como já observamos antes, a função administrativa se difunde entre todos os órgãos que a exercem, seja qual for o Poder que integrem. Existem, desse modo, escalas verticais em toda a Administração, ou seja, em todos os segmentos de quaisquer dos Poderes onde se desempenha a função administrativa.
> Entretanto, inexiste hierarquia entre os agentes que exercem função jurisdicional ou legislativa, visto que inaplicável o regime de comando que a caracteriza. No que concerne aos primeiros, prevalece o princípio da livre convicção do juiz, pelo qual age este com independência, "sem subordinação jurídica aos tribunais superiores", como bem salienta HUMBERTO THEODORO JUNIOR. (CARVALHO FILHO, 2009, p. 66)

Ademais, não há previsão, na legislação, de vinculação legal entre os atos do conselheiro e as normas infralegais, haja vista que o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 somente veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A propósito, cumpre diferenciar os decretos dos demais atos hierarquicamente inferiores oriundos da Administração Pública. Os decretos são descritos por Paulo de Barros Carvalho:

> O decreto regulamentar é ato da competência privativa dos chefes dos poderes executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Não dotados de autonomia, servem para possibilitar a fiel execução das leis. (CARVALHO, 2012, p. 90)

O mesmo autor conceitua as instruções ministeriais:

> As instruções ministeriais são veículos úteis para introduzir no ordenamento regras jurídicas de nível secundário, fazendo possível a aplicação efetiva das leis e dos decretos regulamentares, e assegurando, desse modo, a uniformidade da ação administrativa. É despiciendo frisar que as disposições desses atos não

> podem contrariar os comandos da lei ou do regulamento, si-tuando-se em patamar inferior. (CARVALHO, 2012, p. 90)

Adotar a concepção de que o julgamento estaria adstrito à aplicação de todo o conteúdo normativo infralegal, em virtude de subordinação hierárquica, seria transformar os órgãos de julgamento administrativo em meros revisores de erros de fato

Ora, como já exposto anteriormente, o processo tributário administrativo não é um mero controle de legalidade discricionariamente viabilizado pelo próprio Poder Executivo. Trata-se de efetiva constitucional que deve ser concretizada ao máximo, dentro do espaço de compatibilização com as demais garantias, de forma a cumprir sua finalidade.

No exercício da função jurisdicional, os conselheiros têm o dever de agir com imparcialidade, de forma a se desvincular completamente do regime a que possa estar submetido em suas funções regulares, caso não se dedique exclusivamente ao órgão de julgamento administrativo. Essa conclusão é referendada por Marciano Seabra de Godói:

> Naturalmente não temos nenhuma dúvida de que os Conselhos de Contribuintes têm total competência para deixar de aplicar decretos, regulamentos, portarias e outras normas complementares que se mostrem contrárias aos mandamentos constitucionais ou legais. Essa competência em nada afeta a independência e a harmonia entre os poderes. (GODOI, 2005, p. 399)

Há na jurisprudência administrativa federal diversos casos de afastamento da aplicação de Instruções Normativas, quando restritivas aos direitos previstos em lei. Frise-se que se trata de afastamento decorrente de ilegalidade do ato da própria Administração, e não de declaração de inconstitucionalidade.

Exemplo recente e relevante é o do processo nº 13053.000211/2006-72, julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 09.11.2011, para afastar a aplicação da IN SRF nº 247/2002, que restringia o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, por meio da definição do conceito de insumo, não descrito na Lei nº 10.637/02. Transcreve-se a ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
> Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006
> PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.ART. 3º LEI 10.637/02.
> Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que

> participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.
> Recurso Especial do Procurador Negado.

Os atos inferiores hierarquicamente aos decretos, em que pesem respeitáveis posições contrárias, nos termos da permissão constante do direito positivo, vêm sendo afastados, sem que se perceba qualquer represália, em contrapartida, por parte do Poder Público aos conselheiros.

Por sua vez, no que tange aos decretos - atos de competência do chefe do Poder Executivo - há vedação expressa de seu afastamento. Conforme analisa Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2012, p. 90), os decretos devem estar adstritos ao âmbito de lei determinada, não podendo reduzir, ampliar ou modificar os comandos que regulamenta.

Todavia, o que se constata é que o Poder Executivo tomou para si o protagonismo através do amplo exercício da função normativa, abusando da edição de normas técnicas, necessárias para implementar a tributação em uma sociedade complexa e dinâmica.

Tal mitigação do princípio da legalidade tem sido justificada principalmente em razão da praticabilidade, ou seja, o Poder Executivo, em suas funções normativa e administrativa, procura simplificar sua atividade, gerando arrecadação mais eficiente. É o que argumenta Misabel Derzi:

> O que importa é que a simplificação advém de outros instrumentos que não a própria lei, vale dizer, regulamentos, instruções, orientações e demais preceitos normativos da Administração, os quais passam a estabelecer presunções, tendo como base um padrão médio ou esquema que preside a adoção dos valores. Esses valores são genericamente estabelecidos, são esquemas que desconsideram as diferenças individuais relevantes. (DERZI, 2007, p. 329)

Na verdade, o exagero no exercício da função regulamentar pelo Poder Executivo conduz o sistema tributário a uma complexidade tão grande que se torna incompreensível tanto para seus aplicadores, como também, principalmente, para os contribuintes. Ainda, verifica-se um déficit democrático, visto que aspectos essenciais da norma jurídica tributária vêm sendo estabelecidos por decisão da própria Administração, sem a chancela da aprovação popular.

Assim, o déficit democrático deve ser suprido pelo controle desempenhado de forma democrática e legítima, evitando que prevaleça a infinita pretensão arrecadatória

sobre o tributo democraticamente instituído, evitando que os atos infralegais prevaleçam sobre a lei e a Constituição.

Nesse sentido, a restrição da revisão dos decretos de competência do Chefe do Poder Executivo mostra-se inteiramente descabida. É de se notar que, a lei instituidora do CARF determinou que sua função é julgar recursos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

É, ainda, dever da Administração rever os próprios atos, anulando-os em caso de ilegalidade. Tal poder-dever é reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, conforme Súmula nº 473, cuja ementa ora se transcreve:

> 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.

A vinculação à interpretação da Administração importaria em grande retrocesso para o Estado Democrático de Direito. Sobre o tema discorre Felipe Faria de Oliveira:

> A supremacia do interesse público, esboçada nas ideias de Hegel, ganhou uma instrumentalização hermenêutica importante com o desenvolvimento da teoria do Estado de Carl Schmitt. Conforme já destacado, esse teórico alemão segmentou a Constituição em dois planos (formal e material), dando ao chefe do Executivo a habilitação para determinar qual a única interpretação correta da mesma. (OLIVEIRA, 2010, P. 142)

Nesse sentido, a garantia de amplo controle dos atos praticados pelo próprio Poder Executivo, sempre em concreto, mas com a possibilidade de afastar os atos normativos considerados ilegais, é pressuposto para um processo administrativo que efetivamente cumpra sua finalidade, qual seja, a garantia da justiça. Sobre o tema, disserta James Marins:

> Por tais razões, e diante do fato de que não há segurança de que, em sua função administrativa, o órgão executivo faça prevalecer a justiça por sobre sua finalidade específica (arrecadatória, v.g.) criam-se, entre outras coisas, dentro da própria atividade administrativa, órgãos destinados à revisão das questões que lhe são postas e assim façam justiça. Demonstra Allorio que, do ponto de vista da justiça, aquela concernente às questões tributárias é uma justiça qualificada – que se afigura mais grave que aquela referente a outros quadrantes da Administração Pública. A injustiça tributária praticada pela

> Administração seria duplamente injusta: "Onde o ato administrativo é injusto, o ato de imposição tributária é duas vezes injusto". (MARINS, 2014, p. 111)

Portanto, para que o controle dos atos administrativos possa ser efetivo, bem como para que se garanta ao contribuinte um processo administrativo realmente embasado no princípio da ampla defesa, é necessário que os órgãos de julgamento tenham abrangente. É essencial que o Poder Executivo, na função de controle de seus próprios atos, possa afastar atos normativos infralegais, quando eivados de ilegalidade.

4 CONCLUSÃO

Do exposto, pode-se concluir que apesar de a Constituição Federal prever a função regulamentar e jurisdicional em favor da Administração Pública, o exercício dessas competências não se dá forma harmoniosa ou comedida.

A função regulamentar vem sendo utilizada de forma desmedida, interferindo, muitas vezes na esfera reservada ao Poder Legislativo, de forma a restringir os direitos dos contribuintes, em desacordo com a lei que deveriam tão somente explicitar, complementar ou especificar.

A seu turno, a Constituição Federal, ao tratar expressamente da função jurisdicional do Poder Executivo, a fez no sentido de limitar sua atuação, pretendendo transformar os órgãos que a executam em meros revisores de erro de fato. Como exposto, não se pretende aqui tratar da declaração de inconstitucionalidade de lei, mas simplesmente de afastar a interpretação unilateral posta pela Administração Pública.

O Poder Executivo tem competência para rever seus atos, anulando aqueles ilegais. A restrição do conhecimento e da apreciação da ilegalidade dos atos da própria Administração fere de morte a atuação dos órgãos de julgamento tributário, tornando-os meramente simbólicos. A vinculação à interpretação posta pela Fazenda é totalmente contrária à sua estrutura paritária, que deveria se destinar à interpretação democrática da norma.

A possibilidade de afastamento do ato regulamentar da Administração é ato inerente ao Estado Democrático de Direito, e deve ser implementado, dando efetividade

ao comando constitucional e privilegiando o processo tributário administrativo como meio de controle especializado para alcançar a justiça.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

BRASIL. União Federal. **Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** In < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm> Acesso em 02 ago. 2014.

BRASIL. União Federal. **Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009.** In < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm> Acesso em 02 ago. 2014.

BRASIL. União Federal. **Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972.** In < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm> Acesso em 02 ago. 2014.

BRASIL. União Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. In <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao_Compilado.htm> Acesso em 02 ago. 2014.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial n. 255.483. PIS - Ressarcimento. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Doux Frangosul S/A - Agro Avícola Industrial. Relatora: Dra. Nanci Gama. In < file:///C:/Users/Rafael%20Queiroz/Downloads/Decisao_13053000211200672.pdf> Acesso em 02 ago. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourq. **Competência Regulamentar da Administração Tributária, Legalidade e Segurança Jurídica**. In Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 217, São Paulo, outubro, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____, **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro.** São Paulo: Dialética, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2010.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PIZZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

RESTREPO, Ricardo Sanín; HINCAPÍE, Gabriel Méndez. **La Constitución Encriptada.** In Revista de Derechos Humanos y Estudios Sociales. Sevilla, 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conceitos Indeterminados no Direito Tributário**. In Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 149, São Paulo, fevereiro, 2008.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. Revista de Direito

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.