

REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ISSN 2595-5667

The background of the cover is a photograph of the National Congress of Brazil (Câmara dos Deputados) building in Brasília. The building is a prominent landmark with two tall, narrow towers and a large, curved, white structure. The image is overlaid with a semi-transparent, circular graphic element in the lower right corner.

REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ANO Nº 02 – VOLUME Nº 02 – EDIÇÃO Nº 01 - JAN/DEZ 2017

ISSN 2595-5667

Rio de Janeiro

2017

REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

LAW JOURNAL OF PUBLIC ADMINISTRATION

Conselho Editorial:

- Sr. Alexander Espinosa Rausseo, Universidad Central de Venezuela.
Sra. Maria de Los Angeles Fernandez Scagliusi, Universidad de Sevilla.
Sr. Luis Guillermo Palacios Sanabria, Universidad Austral de Chile.
Sr. Mustafa Avci, University of Anadolu Faculty of Law.
Sr. Adilson Abreu Dallari, Pontificia Universidade Católica de São Paulo.
Sr. Alexandre Veronese, Universidade de Brasília.
Sr. Carlos Ari Sunfeld, Fundação Getúlio Vargas de São Paulo.
Sra. Cristiana Fortini, Universidade Federal de Minas Gerais.
Sr. Daniel Wunder Hachem, Universidade Federal do Paraná.
Sra. Maria Sylvia Zanella di Pietro, Universidade de São Paulo.
Sr. Paulo Ricardo Schier, Complexo de Ensino Superior do Brasil.
Sr. Vladimir França, Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
Sr. Thiago Marrara, Universidade de São Paulo.
Sr. Wilson Levy Braga da Silva Neto, Universidade Nove de Julho.

Avaliadores desta Edição:

- | | |
|---|--|
| Prof Dr. Maria de Los Angeles Fernandez Scagliusi, Universidade de Barcelona. | Prof. Ms. Isabela Ferrari, UERJ. |
| Prof. Ms. Ariane Sherman Vieira, UFMG. | Prof. Dr. Jamir Calili Ribeiro, UFJF. |
| Prof. Ms. Carina de Castro, UFRJ. | Prof. Ms. João Paulo Sporn, USP. |
| Prof. Ms. Daniel Capecchi Nunes, UFJF. | Prof. Ms. Jairo Boechat Jr., FUMEC |
| Prof. Dr. Eduardo Manuel Val, UFF. | Prof. Dra. Patricia Ferreira Baptista, UERJ. |
| Prof. Dr. Emerson Moura, UFRJ. | Prof. Dr. José Vicente de Mendonça, UERJ. |
| | Prof. Dra. Patricia Ferreira Baptista, UERJ. |

Diagramação e Layout:

- Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, UFRRJ.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----|
| <i>Apresentação</i> | 005 |
| Emerson Affonso da Costa Moura | |
| <i>Publicidade administrativa como princípio e prática: apontamentos para uma teoria do controle pelo Judiciário</i> | 007 |
| Veruska Sayonara de Góis | |
| <i>A recondução dos servidores públicos e autonomia dos entes federados</i> | 030 |
| Alex Cavalcante Alves | |
| <i>Regulações expropriatórias à luz da constitucionalização do direito administrativo</i> | 048 |
| Maíra Valentim da Rocha | |
| <i>As controvérsias doutrinárias quanto à natureza da CFEM, a decisão proferida pelo STF e respectivos reflexos na gestão dos recursos</i> | 099 |
| Cleber Lucio Santos Junior | |
| <i>Discricionabilidade administrativa: alguns elementos e possível controle judicial</i> | 117 |
| Phillip Gil França | |
| <i>As agências reguladoras e captura: um ensaio sobre os desvios regulatórios na agência nacional de energia elétrica</i> | 126 |
| Sophia Félix Medeiros | |
| <i>O controle de constitucionalidade nos procedimentos administrativos fiscais: limites e possibilidades</i> | 148 |
| Rodrigo Pacheco Pinto | |
| <i>Limitação administrativa e desapropriação indireta: a linha tênue dos institutos na criação de espaços de proteção ambiental</i> | 168 |
| Daniel capecchi nunes e Ana Luíza Fernandes Calil | |
| <i>Cidades inteligentes e sustentáveis: desafios conceituais e regulatórios</i> | 189 |
| José Renato Nalini e Wilson Levy | |
| <i>La asociación para la innovación": su incorporación en la directiva europea sobre contratación pública y en el proyecto español de ley de contratos del sector público</i> | 208 |
| María de Los Ángeles Fernández Scagliusi | |

**O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NOS PROCEDIMENTOS
ADMINISTRATIVOS FISCAIS: LIMITES E POSSIBILIDADES.**

**THE CONTROL OF CONSTITUTIONALITY IN FISCAL ADMINISTRATIVE
PROCEDURES: LIMITS AND POSSIBILITIES.**

RODRIGO PACHECO PINTO

*Graduando de Direito da Universidade Federal da
Bahia*

RESUMO: O presente artigo analisa os limites e as possibilidades de efetuação do controle de constitucionalidade nos procedimentos administrativos fiscais, considerando para tanto a prática reiterada dos órgãos de julgamento administrativo, notadamente o baiano, em não admitir arguições de inconstitucionalidade da legislação aplicada ao caso concreto. Neste sentido, a ideia da Tripartição dos Poderes vista de forma estanque é colocada a prova em meio a uma sociedade cada vez mais complexa. Não obstante, em que pese a Constituição Federal não fazer menção expressa à possibilidade ora analisada, buscou-se ponderar os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como da moralidade e da eficiência administrativa garantidos pela Carta Magna.

PALAVRAS-CHAVES: Controle de constitucionalidade – Procedimentos administrativos fiscais – Princípios

ABSTRACT: This article analyzes the limits and possibilities of effectuation of control of constitutionality on tax administrative procedures, considering both the reiterated practice of administrative judgement entities, notably from Bahia, in not recognizing pleas of unconstitutionality of the legislation applied to the case. Given this, the idea of Three-way-split of Powers, viewed in a tight way, is tested in the midst of an increasingly complex society. Nevertheless, despite the Federal Constitution does not mention the possibility now analyzed, it sought to consider the principles of the contradictory and the full defense, as well as of the morality and the administrative efficiency guaranteed by the Magna Carta.

KEYWORDS: Control of constitutionality - Tax administrative procedures - Principles

I. INTRODUÇÃO

Trata-se de questão relevante aquela que busca analisar se os órgãos administrativos podem ou não realizar controle de constitucionalidade no âmbito dos procedimentos administrativos fiscais. Cabe, por conseguinte a investigação acerca da atuação do julgador administrativo como *legislador positivo* nas lições de KELSEN – expressão utilizada em suas obras para designar o poder do juiz de examinar a constitucionalidade das leis e de invalidar leis inconstitucionais.

A investigação emerge da constatação de que os órgãos administrativos de julgamento em sua grande maioria, quiçá totalidade, têm se esquivado desta análise de conformação constitucional, sob alegação de que se trata de matéria alheia a sua competência e qualquer enfrentamento da questão representaria uma violação ao princípio da separação dos poderes, bem como ao princípio da legalidade e da segurança jurídica, por representar uma interferência indevida à competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal (STF).

No entanto, os contribuintes, inconformados com tais decisões, têm buscado a invalidação por via judicial destes procedimentos administrativos que não encaram os argumentos constitucionais, alegando para tanto violação a ampla defesa e ao devido processo “jurídico”⁵⁸, ambos acobertados pelo manto constitucional brasileiro.

Este trabalho busca analisar criticamente a prática reiterada nos procedimentos administrativos fiscais, notadamente o baiano, de não conhecimento de recursos e de não enfrentamento das arguições de inconstitucionalidade da legislação aplicada ao caso concreto. Neste contexto, busca-se aferir se há ou não a possibilidade de controle de constitucionalidade por estes órgãos, definindo quais são seus limites e possibilidades.

⁵⁸ A tradução adequada do *Due process of Law* é Devido processo “jurídico” e não legal como muitos propagam, pois nos países anglo-saxônicos quando se quer aludir ao direito escrito fala-se *Statute Law*. Nesse sentido, o processo deverá ser justo e adequado de acordo com o direito e não com a lei, sendo o âmbito deste muito mais restrito que daquele primeiro.

II. O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE BRASILEIRO E A TRIPARTIÇÃO DOS PODERES

O estado moderno não trouxe a ideia de constituição, mas foi obra de seu tempo o aparecimento das constituições escritas nas folhas de papel⁵⁹, com o objetivo de estabelecer, bem como garantir as instituições e princípios dos poderes vigentes.

Observa-se, neste contexto, o estabelecimento de um estado democrático de direito fundado na Supremacia da Constituição (ideia advinda do constitucionalismo norte-americano), em que a hierarquia das normas decorre do fundamento de validade que a norma inferior busca na sua imediatamente superior, formando um sistema piramidal de normas interdependentes, coordenadas e harmônicas, cujo ápice é ocupado pela Constituição.

Esta força subordinante é o alicerce para a conservação do próprio estado, tanto por proporcionar a efetivação dos valores sociais escolhidos pelo constituinte diante dos elementos sociais, políticos e econômicos dominantes, mas que também incorpora o *geistige Situation* (o estado espiritual de seu tempo)⁶⁰, quanto para assegurar o respeito à ordem jurídica. Entretanto, tal estrutura poderia ser comprometida caso não existe um mecanismo de garantia da supremacia das normas constitucionais alicerçado pelo próprio texto magno, qual seja o controle de constitucionalidade.⁶¹

No Brasil, o controle de constitucionalidade é classicamente denominado de modelo misto ou eclético, que congrega um modelo de controle concentrado (austríaco⁶² ou europeu), que atribui o julgamento a um único órgão, em regra a uma corte constitucional, com um modelo difuso (norte-americano). Neste último, há uma permissão a qualquer órgão incumbido de aplicar a lei a um caso concreto – jurisdição – o poder de afastar a sua aplicação se considerar que o dispositivo atacado viola a ordem constitucional⁶³.

Sob o ponto de vista clássico desenvolvido por Montesquieu, a tripartição de poderes marca o Estado Democrático de Direito em diversos países do ocidente, inclusive o Brasil.

⁵⁹ LASSALE, Ferdinand. A essência da constituição. 4ªed., Rio de Janeiro: Lumen Júris, 1998 p.41

⁶⁰ HESSE. Konrad. **A força Normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991.

⁶¹ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Controle de constitucionalidade**. 6ª Ed., Salvador: JusPodivm, 2012.

⁶² Tal denominação advém do fato que tal modelo foi adotado pela primeira vez na Constituição da Áustria de 1920, e aperfeiçoado por via de emenda, em 1929. Ver em BARROSO, Luís Roberto. **O controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 4ªed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁶³ Um maior aprofundamento sobre o controle de constitucionalidade brasileiro pode ser encontrado em: Curso de direito Constitucional escrito por Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco. 6ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 1093/1125.

Trata-se de uma teoria em que se busca garantir a liberdade do indivíduo evitando que todo poder se concentre nas mãos de um mesmo homem ou mesmo corpo ao estabelecer a limitação de um poder pelo outro.

“Estaria tudo perdido se um mesmo homem, ou um mesmo corpo de principais ou de nobres, ou do Povo, exercesse estes três poderes: o de fazer as leis; o de executar as resoluções públicas; e o de julgar os crimes ou as demandas dos particulares”⁶⁴.

Neste sentido, dentro da teoria da separação dos poderes existem três funções estatais: administrativa, legislativa e jurisdicional. O controle de constitucionalidade difuso é exercido dentro desta última, haja vista que pode ser exercitado por qualquer juiz de forma incidental para compor uma lide envolvendo interesses particulares.

Por sua vez, o controle de constitucionalidade concentrado é aquele exercido, em regra, por órgão especializado – corte constitucional⁶⁵. É neste tipo de controle onde são suscitadas as maiores controvérsias de índole política, tendo em vista que não há necessidade de um caso concreto para arguição da questão⁶⁶.

Ocorre que, conforme leciona Marçal Justen Filho⁶⁷, não é possível a separação absoluta de funções, pois se cada Poder fosse absolutamente independente, seria inviável a promoção da harmonia entre eles como delimita o art. 2º da Constituição brasileira⁶⁸. Não obstante, cada Poder exerce uma função principal, pois é dotado de competências de natureza diversa, mas nenhum Poder é titular exclusivo de uma função, podendo exercer funções atípicas à sua natureza.

Assim acontece quando o Judiciário exerce a função legislativa ao disciplinar os regulamentos internos de seus órgãos, bem como quando o executivo exerce função jurisdicional ao proferir decisões dentro de um procedimento administrativo. Em crítica mais

⁶⁴ MONTESQUIEU, Charles Luis de Secondat. **O espírito das leis**: as formas de governo, a federação, a divisão de poderes, presidencialismo *versus* parlamentarismo. 7 ed. Trad. Pedro Vieira Mota. São Paulo: Saraiva, 2000.p. 68.

⁶⁵ A Constituição Federal em seu art.125, §2º revela que: “*Cabe aos Estados a instituição de representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual, vedada a atribuição da legitimação para agir a um único órgão.*”. A competência para processamento e julgamento desta representação, na Constituição do Estado da Bahia é dada ao Tribunal de Justiça baiano por força do seu art. 123, inciso I, alínea “d”.

⁶⁶ Para uma análise mais esmiuçada da questão ver capítulo 1: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade**. 3ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁶⁷ FILHO JUSTEN, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10ªed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2014.

⁶⁸ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

profunda, como sempre lhe é peculiar, o professor Tércio Sampaio Ferraz Junior considera que durante muito tempo sustentou-se uma suposta neutralidade do Poder Judiciário como consequência do princípio da separação dos poderes.

“A desneutralização política do juiz, ao expor o Judiciário à crítica pública, sobretudo e especialmente através dos meios de comunicação de massa, cria uma série de tensões entre sua responsabilidade e sua independência, cuja expressão mais contundente está na tese do controle externo do judiciário. Essa tese põe a descoberto o fato de que tanto a imunidade da judicatura quanto o princípio da coisa julgada, ao invés de decorrências ‘lógicas’ da divisão dos poderes, está na verdade a serviço de valores, finalidades socialmente relativas que o sistema legal, de vários modos, procura realizar (cf. Mauro Cappelletti, ‘Who watches the watchmen?’, in General Report do 11th International Congress of the International Academy of Comparative Law, Caracas, 1982).”⁶⁹

Ocorre que, o advento de uma sociedade tecnológica atrelado a um Estado cada vez mais Social tem desenvolvido exigências na direção de uma “desneutralização” deste Poder, pois coloca o juiz numa posição “socioterapêutica” na medida em que o liberta do limitado campo da estrita legalidade para avançar no caminho de uma responsabilidade geral que se relaciona e alcança o futuro, preocupada com a concretização das finalidades políticas que não podem ser mais negadas em nome do princípio da legalidade.

III. DA FUNÇÃO JURISDICIONAL DOS JULGADORES ADMINISTRATIVOS

Uma das premissas que devemos estabelecer para elucidarmos o objeto deste trabalho diz respeito, a saber, se os órgãos da administração tributária ao exercer o controle dos lançamentos tributários, estão desempenhando uma função tipicamente administrativa ou exercitando uma função jurisdicional.⁷⁰

Etimologicamente, o termo jurisdição advém do latim *juris* “direito” e *dicere* “dizer”, ou seja, a grosso modo significa dizer o direito. Em linha mais profunda, Fredie Didier Jr afirma que:

⁶⁹ JUNIOR FERRAZ, Tércio Sampaio. O Judiciário frente à divisão de poderes: um princípio em decadência. In: **Revista USP**, n.21. São Paulo: O EDITOR, 1994, p.46.

⁷⁰ Mesmo se fosse aututela, o estado tem o poder dever de possuir uma moralidade para com os seus administrados.

“A jurisdição é a função atribuída a terceiro imparcial de realizar o Direito de modo imperativo e criativo (reconstrutivo), reconhecendo/efetivando/protégendo situações jurídicas concretamente deduzidas, e em decisão insuscetível de controle externo e com aptidão para tornar-se indiscutível”⁷¹.

Neste sentido⁷², todo regime jurídico processual teria como pressuposto a dissociação de interesses entre as partes e os julgadores. Sendo assim, tenderíamos a considerar incorreta a defesa da natureza jurisdicional do procedimento administrativo, pois a autoridade julgadora está integrada ao Estado Administração que também é parte no litígio.

Ocorre que, não existe congruência entre PODER (legislativo; judiciário; executivo) e FUNÇÃO (legislativa; jurisdicional; administrativa). A função jurisdicional não é exclusiva do Poder Judiciário, sendo esse um “quase” monopolizador desta função, pois mesmo com sua preponderância existem situações que excetuam este monopólio. Nesta direção, leciona Alvim Neto:

“Na sistemática das legislações dos povos ocidentais, há uma única exceção que se coloca, no sentido de serem restringidas as atribuições do Poder Judiciário como monopolizador de toda função jurisdicional. Trata-se do contencioso administrativo, mercê do qual, determinados conflitos de interesse entre o Estado e o particular, ou melhor dizendo, entre o Poder Executivo e o particular, não ficam afetos, em sua solução ao Poder Judiciário, mas ao próprio Poder Executivo.”⁷³.

A função jurisdicional, portanto, é de índole substitutiva⁷⁴, pois com a finalidade de aplicar a lei a uma hipótese controvertida, produzirá ao final uma decisão que substituirá a atividade e a vontade das partes.

Desta forma, há no procedimento administrativo fiscal o exercício de uma função jurisdicional e não apenas o exercício de autotutela do estado, pois a Administração ao proferir uma decisão dentro de um procedimento administrativo fiscal está exercendo jurisdição, pois

⁷¹ JUNIOR DIDIER, Fredie. Curso de Direito Processual Civil. 17ªed., Salvador: JusPodivm, 2015, v.1. p.153

⁷² JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal” in **Revista Dialética de Direito Tributário**. v.33, São Paulo, 1998.

⁷³ NETTO ALVIM, José Manoel de Arruda. Da Jurisdição – Estado de Direito e Função Jurisdicional. In: **Teoria do Processo: panorama doutrinário mundial**. Salvador: JusPodvim, 2008.

⁷⁴ WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Teoria Geral do Processo**. v.2, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

está aplicando o direito a um caso concreto, ainda que os efeitos jurídicos dessa decisão possam ser revistos pelo Poder Judiciário.

“Nessa linha, a constitucionalidade dos atos administrativos e dos atos legais nos quais se baseiam – acima da simples e reducionista pretensão de conformidade passiva e automática com as regras legais – passa a ser missão do Estado inteiro e da sociedade. Certo: o ‘controle último’, por força do art. 5º, XXXV, da Constituição, permanecerá com o Poder Judiciário, pois não se almeja debilitar o judicial review. O que se defende é, de modo integrado, o controle sistemático e ampliado de constitucionalidade, apto a combater as inconstitucionalidades comissivas e, ao mesmo tempo, impedir a recorrente inércia violadora da Constituição, de maneira a endereçar as práticas administrativas às prioridades republicanas”.⁷⁵

Paulo Cesar Conrado⁷⁶ entende que o fato da decisão administrativa não se revestir de imutabilidade perante o judiciário não lhe retira o caráter jurisdicional, vez que, a coisa julgada não é integrativa do conceito de jurisdição. Afasta-se, portanto, a tese de que a coisa julgada material⁷⁷ é característica definidora da função jurisdicional, pois tanto há o exercício desta função nos julgamentos administrativos fiscais quanto nos procedimentos no âmbito do judicial.

Neste contexto, Hugo de Brito Machado⁷⁸ observa que a distinção existente entre subordinação administrativa e subordinação técnica aparta a parcialidade do Estado. A atividade de julgar, portanto, é uma atividade técnica e que por tal razão os órgãos administrativos competentes para decidir conflitos tributários são autônomos e não atuam no interesse do Estado-Administração, já que para isso, trabalham os Procuradores da Fazenda Nacional.

Seguindo este raciocínio Hely Lopes Meirelles⁷⁹ equipara o poder decisório ao poder jurisdicional, vez que os atos jurisdicionais, diferentemente dos judiciais, podem ser realizados

⁷⁵ FREITAS, Juarez. Boa Administração é aplicar a lei fundamental de ofício. In: **Direito Tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: atlas, 2014. p.8

⁷⁶ CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

⁷⁷ MIRANDA, Pontes de. **Tratado das ações: tomo I**. 1ª ed. atual. Wilson Rodrigues Alves., Campinas: Bookseller, 1998. O Autor assevera ao tratar sobre as decisões interlocutórias: “Porque lhes falta a força material de coisa julgada, noutra processo, posto que entre as mesmas partes e até o propósito do mesmo objeto (e. g., se foi nulo o processo anterior, ou se vai completar a cognição), é possível renovarem-se as mesmas questões e serem resolvidas diferentemente”.

⁷⁸ MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

⁷⁹ MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 180

tanto pela Administração quanto pelo Judiciário, pois em que pese os interesses das partes se sujeitarem ao controle final de uma única jurisdição, isso não implica na negação do direito de decidir da Administração, haja vista que o ato jurisdicional é todo aquele que contem decisão sobre matéria controvertida.

IV. O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL NA BAHIA: LEI 3.956/1981, DECRETO 7.629/99 E A JURISPRUDÊNCIA DO CONSEF.

A tendência nacional dos órgãos da administração tributária acerca do tratamento do controle de constitucionalidade no âmbito do procedimento administrativo fiscal tem sido a previsão em seus decretos, regulamentos e regimentos internos de declaração de incompetência para analisar questões constitucionais submetidas de forma incidental no conflito tributário.

Neste sentido temos o art. 38 da LEI Nº 6.537, DE 27 DE FEVEREIRO DE 1973 que regula o procedimento tributário administrativo no estado do Rio Grande do sul. Tal artigo declara que a petição inicial deverá ser indeferida sem o julgamento do mérito quando o pedido questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária.⁸⁰

Posiciona-se também nesta direção o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) de São Paulo, maior tribunal administrativo tributário dos estados da federação, ao tratar sobre a questão em seu DECRETO Nº 54.486, de 26/06/2009 que Regulamenta a LEI Nº 13.457, DE 18 DE MARÇO DE 2009, qual dispõe sobre o processo administrativo tributário.

Artigo 93 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: (art. 28 da Lei n. 13.457/2009)

I - em ação direta de inconstitucionalidade;
II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

No estado da Bahia não é diferente. Tanto o art. 125, inciso I da lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981 (Código Tributário do Estado da Bahia) quanto o art. 167, inciso I, do decreto 7.629 de 09 de julho de 1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF) possuem a mesma redação no sentido de proibir que os julgadores fiscais realizem controle de

⁸⁰ A legislação acerca do procedimento administrativo fiscal no estado do Rio Grande do Sul pode ser encontrada no site: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br>.

constitucionalidade em seus julgamentos⁸¹. Entretanto, difere do TIT de São Paulo, pois este último admite algumas exceções expressas que o baiano não o faz.

Com fulcro nestes dispositivos, a jurisprudência das juntas e câmaras de julgamento fiscal na Bahia é uníssona no sentido de rejeitar qualquer argüição de inconstitucionalidade de forma incidental presente em seus procedimentos administrativos fiscais. Neste espeque, temos o trecho do acórdão proferido em procedimento administrativo fiscal onde se debatia o Auto de infração N° 232410.0002/09-6 em que uma clínica médica discutia o lançamento de crédito tributário de ICMS, decorrente da falta de recolhimento do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas, alegando em sua defesa a inconstitucionalidade da norma tributária:

“Ademais, de acordo com o art. 125 do COTEB, não compete a esta Junta de Julgamento Fiscal apreciar questões de inconstitucionalidades. Saliento que este CONSEF já tem inclusive decidido neste sentido, consoante Acórdãos JJF no 0016-05/10, e JJF no 0180/01. O contribuinte não contestou os cálculos para apuração da base de cálculo e do valor do imposto exigido. Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.⁸²

Acompanham este entendimento os acórdãos proferidos na primeira, segunda, terceira, quarta, quinta e sexta junta de julgamento fiscal da Bahia: ACÓRDÃOS: JJF N° 0312-01/13; JJF N°0012-02/09; JJF N° 0265-03/14; JJF N°0191-04/10; JJF N° A-0173-05/05; JJF N°0049-05/05; JJF N° 0048-05/05; JJF N° 0125-05/07; JJF N°. 0093-05/06⁸³

IV.I. O PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA:

IV.I.I. REFLEXÃO HISTÓRICA:

O primeiro Texto Constitucional brasileiro a esculpir o termo *ampla defesa* foi o de 1934 em seu artigo 113, ao descrever que “a lei assegurará aos acusados ampla defesa, com os meios e recursos essenciais a esta”.⁸⁴ Antes disso, porém, a emenda constitucional de 3 de

⁸¹ Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade; Art. 167, inciso I: mesma redação.

⁸² Acórdão JJF N°0191-04/10 no Auto de infração N° 232410.0002/09-6.

⁸³ Todos acórdãos estão disponíveis em <http://www.sefaz.ba.gov.br/>.

⁸⁴ Art. 113, n.24.

dezembro de 1926 que incluiu o §16 no art. 72 da Constituição de 1891 já fazia referência a uma suposta “plena defesa aos acusados”.

A alusão ao termo continuou sendo feita nas constituições posteriores de 1946⁸⁵ e 1967⁸⁶, entretanto, tais menções não podem ser confundidas em sentido e importância com o conceito lógico jurídico delineado pela Constituição de 1988. O momento político, econômico e social desta última propiciou uma maior atenção às garantias do cidadão, dentre elas a da ampla defesa (onze vezes repetida no texto constitucional de 1988).

A importância deste princípio fez com que o saudoso Celso Bastos afirma-se que a ampla defesa só estará plenamente assegurada “quando uma verdade tiver iguais possibilidades de convencimento do magistrado, quer seja ela alegada pelo autor, quer pelo réu”⁸⁷.

Percebe-se ainda, uma forte e atual tendência acerca da valorização do contraditório e da ampla defesa, notadamente, com as modificações realizadas pelo Novo Código de Processo Civil que entrará em vigor em março do deste ano (2016). O novo Código traz uma mudança paradigmática sensacional, pois insere o processo numa perspectiva constitucional sem precedentes. Além disso, deve-se ter em mente que este será o primeiro código de processo civil brasileiro promulgado em plena democracia, onde o estado democrático de direito é exaltado.

Ao inserir-se neste contexto, o código inicia trazendo as normas fundamentais para aplicação e interpretação do processo civil, algo até então sem referência na história processual brasileira. Neste esboço, emblematicamente orienta em seu primeiro artigo que “o processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição [...]”⁸⁸.

Não obstante, no mesmo capítulo, o legislador inovou na inserção do polêmico art. 10 ao proibir que o juiz decida em qualquer grau de jurisdição com base em fundamento a respeito

⁸⁵ Art. 127 - Os membros do Ministério Público da União, do Distrito Federal e dos Territórios ingressarão nos cargos iniciais da carreira mediante concurso. Após dois anos de exercício, não poderão ser demitidos senão por sentença judiciária ou mediante processo administrativo em que se lhes faculte **ampla defesa**; nem removidos a não ser mediante representação motivada do Chefe do Ministério Público, com fundamento em conveniência do serviço. (grifos nossos)

⁸⁶ Art. 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...] § 15 - A lei assegurará aos acusados **ampla defesa**, com os recursos a ela inerentes. Não haverá foro privilegiado nem Tribunais de exceção. (grifos nossos)

⁸⁷ BASTOS, Celso. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 388.

⁸⁸ Art. 1º da LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. Novo Código de Processo Civil

do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Isso não quer dizer que o juiz não pode decidir de ofício, ao contrário, o magistrado pode e deve decidir de ofício, mas para isso terá que escutar as partes para que estas influam em seu convencimento. Percebe-se, então, que o novo código elenca uma série de artigos como o Art. 1º e o 9º⁸⁹ que visam adequar o procedimento a uma perspectiva constitucional de respeito ao contraditório e a ampla defesa, bem como a outras normas constitucionais. Neste sentido, disciplina o professor Fredie Didier:

“Não pode o órgão jurisdicional decidir com base em um argumento, uma questão jurídica ou uma questão de fato não postos pelas partes no processo. Perceba: o órgão jurisdicional, por exemplo, verifica que a lei é inconstitucional. Ninguém alegou que a lei é inconstitucional. O autor pediu com base em uma determinada lei, a outra parte alega que essa lei não se aplicava ao caso. O juiz entende de outra maneira, ainda não aventada pelas partes. ‘Essa lei apontada pelo autor como fundamento do seu pedido é inconstitucional. Portanto, julgo improcedente a demanda’. O órgão jurisdicional não pode fazer isso, mas deve antes submeter essa nova abordagem à discussão das partes”⁹⁰.

IV.I.II. A AMPLA DEFESA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988:

Estabeleceu a constituição “cidadã” em seu art. 5º, inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, serão assegurados o contraditório e a ampla defesa. Não obstante, Marçal Justen Filho entende que a ampla defesa como garantia efetiva somente se dará quando assegurar a participação dos interessados na solução do litígio, assegurando ao interessado produzir a defesa mais ampla possível, envolvendo inclusive todos os fatos e argumentos que reputar cabíveis, seja ela de matiz constitucional ou não.⁹¹

⁸⁹ **Art. 9º** Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica:

I - à tutela provisória de urgência;

II - às hipóteses de tutela da evidência previstas no art. 311, incisos II e III;

III - à decisão prevista no art. 701.

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

⁹⁰ JUNIOR DIDIER, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 17ªed., Salvador: JusPodivm, 2015, v.1. p.81.

⁹¹ FILHO JUSTEN, Marçal. Curso de direito administrativo. 10ªed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2014.

Neste sentido, também já se posicionou o nosso Supremo Tribunal no AgRg no Re 527.814-0/PR, 2ª T. , rel. Min. Eros Grau, j. 05.08.2008, Dje 29.08.2008:

“O Supremo Tribunal Federal fixou jurisprudência no sentido de que os princípios do contraditório e da ampla defesa, ampliados pela Constituição de 1988, incidem sobre todos os processos, judiciais ou administrativos, não se resumindo a simples direito, da parte, de manifestação e informação no processo, mas também à garantia de que seus argumentos serão analisados pelo órgão julgador, bem assim o de ser ouvido também em matéria jurídica.”⁹²

Desta maneira, tomando por base a estrutura piramidal do ordenamento jurídico proposta por KELSEN⁹³, não há como aceitar que lei ordinária de âmbito estadual venha a ferir garantia constitucional de ampla defesa consolidada não somente no texto, mas também na jurisprudência. A limitação da defesa, portanto, não estaria relacionada a argumentos de constitucionalidade ou não das normas, mas a postulados éticos e morais, conforme jurisprudência consolidada do TCU.⁹⁴

Por um lado, a ampla defesa no procedimento administrativo fiscal diz respeito ao contribuinte expor as suas razões e argumentos, por outro, de nada serviria a obrigatoriedade da garantia de ampla defesa se a decisão pudesse ser imotivada e incompleta. Nesta feita, deve a administração decidir motivadamente sobre todos os pedidos, não podendo escusar-se de analisar matéria de índole constitucional.

IV.II. O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA E DA MORALIDADE NA ADMINISTRAÇÃO:

O princípio da eficiência ou da “boa administração” da doutrina italiana⁹⁵ foi adicionado por meio da emenda constitucional nº 19/98 no art. 37 *caput*. Trata-se de desenvolver a atividade administrativa do modo mais oportuno e adequado possível na busca de melhores resultados.

⁹² AgRg no Re 527.814-0/PR

⁹³ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

⁹⁴ “Os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa garantem ampla liberdade para que as partes e seus procuradores defendam seus interesses em processo judicial ou administrativo. Essa liberdade, entretanto, encontra limite em postulados éticos e morais. Ao agir em desconformidade como o disposto no art. 14 do CPC, a parte atenta contra a boa fê processual e assume a condição de litigante ímprobo”. (Acórdão 2.321/2010, 1ª Câmara, rel.Min Walton Alencar Rodrigues, j.11.05.2010, DOU 19.05.2010).

⁹⁵ MELLO BANDEIRA, Celso Antônio. Curso de direito Administrativo. 30ªed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

Segundo as lições de José dos Santos Carvalho Filho, a inserção do princípio da eficiência ao ordenamento deveu-se a insatisfação da sociedade perante sua impotência quanto a fiscalização dos serviços públicos prestados, bem como dos meios aplicáveis à solução destas deficiências.⁹⁶ Em igual sentido disciplina Hely Lopes Meirelles⁹⁷ ao considerar que a Administração não mais se contenta em desempenhar suas funções apenas pautada na estrita legalidade, exigindo resultados mais satisfatórios quanto ao atendimento das necessidades públicas constatadas.

Os procedimentos administrativos podem servir de instrumentos para operacionalizar a eficiência da Administração, bem como para garantir o controle de seus atos, sem perder de vista a função que o Estado exerce perante a sociedade. Diante de um contexto em que o Estado interfere a cada dia mais na vida individual dos seus administrados, não pode ser admitido que o seu ímpeto arrecadatório viole os próprios princípios do estado democrático de direito fundado em nossa constituição como os princípios da eficiência e da moralidade⁹⁸.

Tome-se como exemplo o caso em que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) deixou de recorrer em processos judiciais somente dois anos após o STF ter pacificado o entendimento acerca da correção monetária dos balanços de 1989 e anos posteriores, instituída pelo Plano Verão.

A orientação está na nota PGFN nº 212, editada recentemente no ano de 2015 e segue entendimento do STF em repercussão geral no RE208.526/RS⁹⁹, que ao final de 2013 derrubou a aplicação da Obrigação do Tesouro Nacional (OTN) como índice de correção monetária dos balanços de empresas em 1989 e anos posteriores por considerar inconstitucionais dois dispositivos de leis de 1989 - o artigo 30 da Lei nº 7.799, que desindexou as declarações financeiras do índice de inflação oficial, e o artigo 30, parágrafo primeiro, da Lei nº 7.730, que fixou a OTN como índice da correção monetária.

⁹⁶ FILHO CARVALHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

⁹⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35ªed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

⁹⁸ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte[...].

⁹⁹ IMPOSTO DE RENDA – BALANÇO PATRIMONIAL – ATUALIZAÇÃO – OTN – ARTIGOS 30 DA LEI Nº 7.730/89 E 30 DA LEI Nº 7.799/89. Surge inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da Lei nº 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do Imposto de Renda sobre lucro fictício. (RE 208526, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/2013, DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014 EMENT VOL-02754-03 PP-00346)

Tal situação é frequentemente encontrada na administração tributária quando esta última desconsidera jurisprudência reiterada ou quando tenta se utilizar de outro artifício com o objetivo meramente arrecadatório e predatório. Entretanto, tais atitudes vão de encontro tanto ao princípio da eficiência quanto à própria moralidade da Administração Pública.

Primeiro, pois, casos como o supracitado podem gerar ainda mais gastos ao erário e conseqüentemente a coletividade, seja por conta de possíveis indenizações aos administrados, caso seja configurada a má fé processual da Administração, seja pelos honorários sucumbenciais suportados em processos movidos pelos contribuintes. Mas, principalmente por atingir a moralidade administrativa, vez que o Estado em sua atividade financeira, como assevera Aliomar Baleeiro¹⁰⁰, obtém, cria, gere e despende o dinheiro indispensável às necessidades públicas, cuja satisfação o Estado assumiu, respeitando os limites impostos pela constituição.

Hugo de Brito Machado¹⁰¹ arremata nesta direção ao afirmar que se o STF já afirmou, por qualquer via, a inconstitucionalidade de uma lei, não há dúvidas que o funcionário da Administração sabe ou deveria saber que o tributo fundado na mesma lei é indevido. Desta forma, há uma imposição pela moralidade administrativa aos tribunais julgadores de respeitar e dar atenção ao que decidiu a nossa suprema corte.

Os limites à tributação estão presentes na Constituição Federal, ora implicitamente ora explicitamente, notadamente por seus princípios formando aquilo que o ilustre professor Edvaldo Brito denomina de “Estatuto do Contribuinte”.¹⁰² Aos olhos do mestre baiano é inadmissível que o Estado transforme a arrecadação em um fim em si mesmo, desconsiderando os princípios e disciplinas explícitas e implícitas no estatuto do contribuinte.

Desta maneira, os procedimentos administrativos fiscais podem ser utilizados de forma a reduzir disputas judiciais, bem como para resolver questões manifestamente inconstitucionais, que já foram até assim declaradas em controle difuso pelo STF por meio de Recurso Extraordinário, mas que não teve seus efeitos estendidos a todos (*erga omnes*).

V. LIMITES E POSSIBILIDADES

¹⁰⁰ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 17ªed. atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo, Rio de Janeiro: Forense, 2010.

¹⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. Excesso de exação e lei tributária inconstitucional. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 13.

¹⁰² BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário**. 1ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

O controle de constitucionalidade por parte dos órgãos administrativos fiscais é, sem dúvidas, um tema extremamente controvertido, pois ambos os argumentos são coerentes e plausíveis. Todavia, negar a possibilidade deste controle é ir de encontro a diversos princípios e normas estatuídas por nossa constituição dentro daquilo que o professor Edvaldo Brito chama de Estatuto do Contribuinte.

Gustavo Binimbojm ao tratar da atividade administrativa *contra legem* enquanto ponderação entre legalidade, moralidade, proteção da confiança legítima e eficiência disciplina sobre a possibilidade de repúdio à lei inconstitucional.

“[...] Com efeito, fundando-se juridicamente a atividade administrativa direta e primariamente na Constituição, não há como negar à Administração Pública a condição de interprete e executora da Lei Maior. E, se assim é, corolário lógico de tal condição é a possibilidade (e, de resto, o dever jurídico) de deixar de aplicar as leis incompatíveis com a Constituição, sob pena de menoscabo à supremacia constitucional”.¹⁰³

Por conseguinte, entende-se que para tornar possível este tipo de controle de constitucionalidade se faz necessário o estabelecimento de alguns limites, todos estes estabelecidos dentro de uma ponderação de interesses dos contribuintes e da Administração Tributária. Neste sentido, valiosa é a importação dos critérios estabelecidos pela mestre e auditora fiscal da Receita Federal, Marialva de Castro C. Schlucking:

- a) A administração não pode de ofício alegar a inconstitucionalidade da lei, necessitando que o contribuinte assim o faça.
- b) A inconstitucionalidade só será analisada quando amparada por jurisprudência, e não somente por doutrina. Este limite é de muita importância por restringir o espaço de atuação dos agentes administrativos, além de possibilitar uma maior segurança jurídica nas decisões administrativas destes órgãos.
- c) Não é cabível o exame da inconstitucionalidade por omissão.
- d) Os órgãos administrativos podem somente negar a aplicação da lei, mas nunca atuar como legislador positivo.
- e) Partindo de uma analogia do Art. 97 da Constituição Federal (CF), a decisão em âmbito administrativo fiscal

¹⁰³ BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**. 3ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p.184.

somente poderá ser proferida por maioria absoluta dos membros de órgão colegiado.

f) A decisão que afastar a aplicação de norma inconstitucional será passível de reexame pelo Judiciário, conforme art. 5º, inciso XXXV da CF, tanto se favorável ao contribuinte quanto à Fazenda.

Estabelecidos estes critérios, percebe-se que diversos argumentos contrários ao controle de constitucionalidade no âmbito dos procedimentos administrativos fiscais quedam-se prejudicados. A alegada insegurança jurídica que poderia ser gerada por conta de decisões contrastantes no âmbito administrativo é extraordinariamente mitigada no momento em que apenas se admite o afastamento da norma inconstitucional quando amparada por jurisprudência, e não somente por doutrina.

Ademais, o fato de não ser cabível o exame da inconstitucionalidade por omissão, atrelado a necessidade de provocação do contribuinte, bem como competir aos órgãos administrativos somente negar a aplicação da lei, mas nunca atuar como legislador positivo; confirmam e corroboram com o princípio da segurança jurídica.

Quanto ao fato da decisão administrativa não gerar coisa julgada não quer dizer que não se trata de função jurisdicional exercida pela Administração, haja vista que essa característica não é essencial para a existência dessa atividade.

VI. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Perpassado todo o caminho até aqui seguido, chega-se a algumas considerações. A primeira delas e talvez a mais importante responda à nossa indagação inicial acerca da possibilidade ou não do controle de constitucionalidade por parte dos órgãos administrativos fiscais. Constatou-se que é possível o exercício do controle de constitucionalidade no caso concreto por parte dos órgãos administrativos fiscais. Entretanto, para esta concretização ser possível é necessário que alguns limites sejam estabelecidos e respeitados.

O primeiro deles relaciona-se com a segurança jurídica do ordenamento, pois tal controle seria admitido apenas quando amparado por jurisprudência, a nosso ver do Supremo Tribunal Federal e não somente por doutrina. Ademais, não seria cabível o exame da inconstitucionalidade por omissão, além da necessidade de provocação do contribuinte, bem como competir aos órgãos administrativos somente negar a aplicação da lei, mas nunca atuar como legislador positivo.

Outra consideração importante diz respeito à ampla defesa no procedimento administrativo fiscal. Vivenciamos um amadurecimento do estado democrático de direito em nosso país e não é mais admissível que decisões da Administração tragam resquícios de um Estado autoritário, que impõe suas decisões sem a devida fundamentação. Desta maneira, cabe ao contribuinte expor as suas razões e argumentos sejam eles de matiz constitucional ou não, e a administração decidir motivadamente sobre todos os pedidos, não podendo escusar-se de analisar matéria constitucional.

Por fim, realizar o controle de constitucionalidade nos procedimentos administrativos fiscais dentro de seus limites e possibilidades é concretizar e dar respaldo ao Estatuto do Contribuinte, notadamente, aos princípios da ampla defesa e do contraditório, da eficiência e da moralidade na Administração Pública.

REFERÊNCIAS

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 4ªed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002

BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**. 3ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. **Comentários à constituição de 1988**. 1ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário**. 1ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

CAMBI, Eduardo; CAMBI, Gustavo Salomão. Processo administrativo (disciplinar) e princípio da ampla defesa na Constituição Federal de 1988. **In: Revista de Processo**. a.31, n.131. São Paulo: Revista dos tribunais, 2006.

CAVALCANTE, Mantovani Colares. “A competência dos órgãos julgadores administrativos fiscais para afastar a aplicação de norma tributária inconstitucional”. **In: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2010.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Controle de constitucionalidade**. 6ª Ed., Salvador: JusPodivm, 2012.

DALLAZEM, Danton Luiz. O princípio da ampla defesa e a ‘competência’ dos tribunais administrativos para apreciarem matéria constitucional. In: **Revista dos Tribunais, cadernos de direito constitucional e ciência política. n.23. São Paulo: IBDC, 1998.**

FILHO CARVALHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FILHO JUSTEN, Marçal. **Curso de Direito Administrativo.** 10ªed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2014.

_____. Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”. In: **Revista Dialética de Direito Tributário n° 33. São Paulo: Palas Athenas, 1998.**

FREITAS, Juarez. Boa Administração é aplicar a lei fundamental de ofício. In: **Direito Tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito.** São Paulo: atlas, 2014.

HESSE. Konrad. **A força Normativa da Constituição.** Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do direito e do estado.** Trad. Luis Carlos Borges; revisão técnica de Péricles Prado. São Paulo: Martins Fontes; Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1990.

_____. **Teoria Pura do Direito.** Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

JUNIOR, Delosmar Mendonça. **Princípio da Ampla defesa e da Efetividade no Processo Civil Brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2001.

JUNIOR DIDIER, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil.** 17ªed.,Salvador: JusPodivm, 2015, v.1.

JUNIOR FERRAZ, Tércio Sampaio. O Judiciário frente à divisão de poderes: um princípio em decadência. In: **RevistaUSP, n.21. São Paulo: O EDITOR, 1994.**

LASSALE, Ferdinand. **A essência da constituição.** 4ªed., Rio de Janeiro: Lumen Júris, 1998.

LUKIC, Melina Rocha. “A análise da (in)constitucionalidade no processo administrativo fiscal”. In: **Revista de Direito Administrativo v.259. Rio de Janeiro: FGV editora, 2012.**

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Excesso de exação e lei tributária inconstitucional. In: **Revista Dialética de Direito Tributário n° 13.**

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade**. 3ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MAZZUCO, GIOVANA RIBAS. **Controle de Constitucionalidade no Processo Administrativo Tributário**. Porto Alegre, 2006. (dissertação de mestrado).

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35ªed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

MELLO BANDEIRA, Celso Antônio. **Curso de direito Administrativo**. 30ªed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6ªed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado das ações: tomo I**. 1ª ed. atual. Vilson Rodrigues Alves., Campinas: Bookseller, 1998.

_____. **Comentários à constituição de 1946**. Vol. IV, Rio de Janeiro: Livraria Boffoni, 1947.

MONTESQUIEU. Charles de Secondant, Baron de. **O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão de poderes, presidencialismo versus parlamentarismo**. 7 ed. Trad. Pedro Vieira Mota. São Paulo: Saraiva, 2000.

NETTO ALVIM, José Manoel de Arruda. Da Jurisdição – Estado de Direito e Função Jurisdicional. In: **Teoria do Processo: panorama doutrinário mundial**. Salvador: JusPodvim, 2008.

NEVES, André Batista. **Introdução ao controle de constitucionalidade**. Vol.10. Salvador: JusPodvim, 2007.

SCHLUCKING, Marialva de Castro. O devido processo legal e o controle da constitucionalidade no processo administrativo fiscal. In: **Teoria do Processo: panorama doutrinário mundial**. Coord. Jordão, Eduardo Ferreira e JUNIOR DIDIER, Fredie. Salvador: JusPodvim, 2008.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Teoria Geral do Processo**. v.2, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.