

EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE EM PROCESSO ADMINISTRATIVO

FISCAL

1. Introdução: Exposição do problema. 2. Considerações preliminares fundamentais. 3. O exame de constitucionalidade em processo administrativo fiscal. 4. Considerações finais.

Lucas Pereira Baggio.

1. Introdução: Exposição do problema

O presente estudo busca identificar a possibilidade dos tribunais administrativos fiscais examinarem questões constitucionais. Busca-se resolver o seguinte problema: pode o tribunal administrativo fiscal, diante de alegação do contribuinte ou do fisco, examinar matéria constitucional em processo administrativo tributário¹?

2. Considerações Preliminares Fundamentais

Sabe-se que o controle de constitucionalidade baseia-se na supremacia da Constituição, portanto, “da valia (político-jurídica) da própria Lei Fundamental”². Tal é o princípio da supremacia da Constituição Federal:

¹ Poder-se-ia dilatar o problema, analisando se a administração pode descumprir determinada lei por considerá-la manifestamente inconstitucional. Restringe-se o estudo somente à possibilidade, ou não, do exame de constitucionalidade de atos normativos pelos tribunais administrativos diante de caso concreto, pois, muito embora sejam semelhantes, os fundamentos de aceitação ou rejeição dos problemas ora mencionados são diversos em alguns pontos e merecem estudo mais aprofundado. Assim, por opção, analisa-se exclusivamente a última questão referida. Sobre a possibilidade de descumprimento pela administração de lei tida por inconstitucional, ver, entre outros, BARROSO, Luís Roberto. *O controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro: Exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 65-66; VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade*. Belém: Cejup, 1999, especialmente p. 332-355; MENDES, Gilmar Ferreira. *O Poder Executivo e o Poder Legislativo no controle de constitucionalidade*. In *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 34, nº. 134, p. 11-39, abril/junho, 1997; e ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 120-121.

² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do Direito Constitucional Contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 217.

Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos.

Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal³.

Não soa legítimo o desrespeito às normas constitucionais, por quem quer que seja e em qualquer esfera da República Federativa Brasileira (C.F., art. 23, inciso I). Ocorre que, para resolver o problema exposto, é preciso verificar se a Constituição Federal permite⁴ ou proíbe⁵ o exame de matéria constitucional pelos tribunais administrativos em processo administrativo fiscal. Neste sentido, não existe disposição expressa afirmando sua

³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª edição, revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional n. 45, de 8.12.2004, publicada em 31.12.2004). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 46.

⁴ Como exemplos de juristas que admitem o controle de constitucionalidade em processo administrativo: FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Competência dos Tribunais Administrativos para Controle de Constitucionalidade*. In Revista Interesse Público, Porto Alegre, Notadez, ano 5, n.º. 24, p. 24-28, março/abril, 2004; MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003. CONRADO, Paulo César. *Controle de Constitucionalidade pelos tribunais administrativos*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 71, p. 162-197, 1996; BALERA, Wagner. *Do Controle de Constitucionalidade pelo Tribunal Fiscal*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 71, p. 61-67, 1996; BARRETO, Aires, FIGUEIREDO, Lucia Valle, BALERA, Wagner, VELLOSO, Carlos Mário, LOPES NETO, Osiris de Azevedo e LOPES FILHO, Osiris do Azevedo. Mesa de Debates: *Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 75, p. 151-161, 1999; GONÇALVES, Carlos. *Processo Administrativo Tributário e Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 75, p. 269-279, 1999; XAVIER, Alberto. *A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária*. In Revista Dialética de Direito Tributário, n.º. 103, p. 17-44, abril, 2004. Admitindo com ressalvas: MARTINS, Natanael e DI PIETRO, Juliano. *A Ampla Defesa e a Inconstitucionalidade no Processo Administrativo: Limites da Portaria n.º 103/2002*. In Revista Dialética de Direito Tributário, n.º. 103, p. 98-117, abril, 2004.

⁵ Como exemplos de juristas que não admitem o controle de constitucionalidade: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O controle de Constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 75, p. 12-18 1999; ARAUJO, Nadja Aparecida Silva de. *Atuação do Poder Executivo no controle de constitucionalidade: Notas de uma interpretação sistemática do Direito Positivo brasileiro*. In Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 40, n.º. 158, p. 279-297, abril/junho, 2003; CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário: teoria e prática*. 6ª edição, revista e reformulada. São Paulo: Atlas, 2005, p. 61-62.

possibilidade⁶; de outro lado, não existe disposição expressa que o proíba. Existe, isto sim, a consagração entre os direitos e garantias fundamentais que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório⁷ e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (C.F., art. 5º, inciso LV).

A “ampla defesa” vem a consagrar, *a priori*, a tese de que é possível ao litigante discutir matéria constitucional nos processos administrativos. Diz Wagner Balera que se a “Constituição, cuidadosamente, utilizou-se da expressão ‘ampla’ é manifesto que não delimitou o teor normativo da controvérsia ao nível das normas que se situam nos escalões inferiores da pirâmide normativa”. Afirma que o “relator do processo administrativo, investido pela lei de função administrativa judicante, deve examinar os argumentos de inconstitucionalidade opostos pela parte e, mediante voto fundamentado, decidir a questão a respeito da matéria”⁸.

Marçal Justen Filho trata a ampla defesa como garantia efetiva. Diz que para que se assegure a existência de um Estado Democrático de Direito, se faz necessário

⁶ Diante da Separação de Poderes estabelecida na Constituição Federal (C.F., art. 2º), restou ao Poder Judiciário, especialmente ao Supremo Tribunal Federal, a guarda da Constituição (C.F., art. 102). Ao Judiciário admite-se, também, o controle de constitucionalidade pelos Tribunais (C.F., art. 97) e o controle difuso por qualquer juiz competente regularmente investido de jurisdição (C.F., art. 102, III). Ao Poder Executivo foi outorgada expressamente a possibilidade de vetar projeto de lei que considerar inconstitucional (C.F., art. 66, § 1º e art. 84, inciso V), admitindo a própria Constituição a derrubada do veto presidencial pelo Congresso Nacional (C.F., art. 57, § 3º e art. 66, § 4º), ou seja, pelo Poder Legislativo.

⁷ Sobre o contraditório e sua evolução no processo civil ver ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto. *A Garantia do Contraditório. Do formalismo no processo civil*. 2ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 227-243. Ver, também, GRINOVER, Ada Pellegrini. *As garantias constitucionais do direito de ação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. O contraditório representa verdadeiro índice de legitimidade da decisão a ser proferida no procedimento administrativo. Deve ser respeitado, para que os litigantes construam dialeticamente a decisão. Como diz Wagner Balera: “É que no Estado Democrático de Direito a dialética processual é parte integrante do jogo democrático”. BALERA, *op. cit.*, p. 65. Assim Odete Medauar trata do contraditório: “Mediante a colaboração individual ou coletiva de sujeitos no processo administrativo realiza-se aproximação entre a Administração e cidadãos. Rompe-se, com isso, a idéia de Administração contraposta à sociedade; muda a perspectiva do cidadão visto em contínua posição de defesa contra o poder público. O processo administrativo instrumentaliza as exigências pluralistas do contexto sociopolítico do fim do século XX e a demanda de democracia na atuação administrativa”. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 9ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 191.

⁸ BALERA, *op. cit.*, p. 66.

garantir a participação dos interessados na produção da vontade estatal quando se fala em procedimento administrativo⁹.

É preciso lembrar que no Brasil não há duplicidade de jurisdição¹⁰. Esta é exercida pelo Poder Judiciário. Existe, isto sim, o exercício de uma função administrativa “quase-jurisdicional”¹¹. Daí que há diferenças entre o processo judicial e o processo administrativo¹². A atividade administrativa, mesmo esta “quase-jurisdicional”, estará

⁹ Diz Marçal Justen Filho: “Pouca utilidade teria um procedimento em que não fosse prevista a livre manifestação de todos os interessados, com direito à participação ativa e vedação à atuação unilateral de uma das partes. Enfim, o procedimento não consiste na observância formalística de um ritual. Não se compadece com o Estado Democrático a instituição de procedimento com perfil arbitrário ou prepotente.” JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 237.

¹⁰ Sobre o assunto ver MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22ª edição, atualizada por Eurico de Andrade de Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 53-54.

¹¹ A administração, quando vocacionada para a atividade julgadora, não estará administrando. Trata-se de função de controle, que não se confunde com a função da administração ativa. Assim Wagner Balera, para quem é perfeitamente possível o exame de matéria constitucional no processo administrativo fiscal: “Ora, dentro desse sistema existe uma função administrativa. E uma parte da função administrativa de a função administrativa de controle – função administrativa de controle que o Estado exerce na ordem tributária, desde o início do procedimento de apuração do fato impositivo para a incidência. Todo o procedimento é regrado, todo ele é controlado com base na diretriz da legalidade. Diretriz da legalidade quer dizer diretriz da legalidade conforme, obviamente, com a Constituição.

Então, a função administrativa de controle tem uma peculiaridade: ela difere da função da administração ativa, que é a da tributação. A função da administração de controle que é exercida pelos tribunais administrativos é uma espécie de atividade jurídico-constitucional, embora não seja judiciária.

(...) É essa atividade de função judicante administrativa que enseja, sim, a apreciação da constitucionalidade. O que não pode fazer a administração ativa. E não pode fazer a administração ativa mesmo no mais alto grau.” BARRETO, Aires, FIGUEIREDO, Lucia Valle, BALERA, Wagner, VELLOSO, Carlos Mário, LOPES NETO, Osiris de Azevedo e LOPES FILHO, Osiris do Azevedo. Mesa de Debates: *Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 75, p. 155, 1999.

¹² Há diferenças estruturais, como a própria noção de terceiro imparcial pressuposta pelo conceito de jurisdição. Exemplificativamente, os julgadores dos Conselhos de Contribuintes, especialmente os representantes da Fazenda Pública, estão vinculados ao Ministro da Fazenda, limitando sua “imparcialidade”, o que não ocorre, em tese, com os juízes do Poder Judiciário, independentes e imparciais, pelo menos é o que parece pretender a Constituição Federal regulamentando tão objetivamente quanto possível os critérios para a carreira dos magistrados (C.F. art. 93 e seus incisos). Assim DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 4ª edição, revista atualizada e com remissões ao Código Civil de 2002. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 200-202, v. I. Além disso, é preciso ressaltar que as decisões proferidas pelos tribunais administrativos poderão ser revistas pelo Poder Judiciário, conforme dispõe a Constituição Federal ao dizer, em seu art. 5º, inciso XXXV, que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, afastando a definitividade desses julgamentos.

necessariamente vinculada à lei (C.F., art. 37), é o princípio da legalidade, em que o administrador não pode atuar senão em virtude de lei¹³.

O devido processo administrativo¹⁴ será definido por lei, “exerce-se de conformidade com a lei”¹⁵. Pode-se considerar que há diferença entre as garantias constitucionais outorgadas em processo administrativo e em processo judicial. A “ampla defesa” pode não ser tão extensiva em processo administrativo como deve ser em processo judicial. Aliás, a própria Constituição Federal evidenciou que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (C.F., art. 5, inciso XXXV). Está expresso que não haverá exclusão do controle do **Poder Judiciário**. Nada disse a Constituição sobre a possibilidade de ser “restringida” por lei a “ampla defesa” – que não é “plena defesa”¹⁶ – em processo administrativo. Pode-se dizer que tal lei estaria a configurar ou delimitar o conteúdo da “ampla defesa”¹⁷.

¹³ Diz Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem não é possível o exame de constitucionalidade em processo administrativo: “Todos nós sabemos que toda atividade administrativa, não importando se dentro de um processo administrativo tributário, é uma atividade sublegal. Todos sabemos que a administração é atividade de quem não é proprietário – como disse Cirne Lima. Todos nós sabemos que jaz a atividade administrativa debaixo da lei que instala uma finalidade a cumprir. Todos sabemos que opõe-se à noção de administração a de propriedade, visto que sob a administração o bem se mantém vinculado não à vontade do administrador, mas à finalidade impessoal a que essa vontade deve servir. Todos nós sabemos que a relação de administração somente se nos depara no plano das relações jurídicas quando a atividade a que ela se propõe encontra-se defendida contra terceiros e contra o próprio administrador.” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O controle de Constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 75, p. 12-18, 1999, especialmente p. 12.

¹⁴ Diz Nelson Nery Junior que o devido processo consagrado na Constituição Federal é o fundamento de todas as outras garantias constitucionais processuais. NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8ª edição revista, ampliada e atualizada com as novas súmulas do STF e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 60-70.

¹⁵ Mesmo se tratando que questão diversa, reconheceu o Superior Tribunal de Justiça que o devido processo legal deverá exercido conforme a lei. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Mandado de Segurança nº 8.810/DF, Ministro Relator Humberto Gomes de Barros, DJ 06.10.2003, disponível em <<http://www.stj.gov.br>>, acesso em 15 de agosto de 2005.

¹⁶ A Constituição Federal fez uma opção ao empregar o vocábulo “ampla”. Não utilizou a expressão “plena”, o que é sensivelmente diferente. Ao tratar dos direitos assegurados na instituição do Tribunal do Júri (C.F., art. 5º, inciso, XXXVIII, alínea a), a Constituição garantiu a “plenitude da defesa”. Nestes casos, pode o juiz destituir o defensor do réu, nomeando-lhe outro, quando o considerar indefeso (C.P.P., art. 497, inciso, V). Ver NUCCI, Guilherme de Souza. *Código de Processo Penal Comentado*. 3ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 765-767. Isto não se admite no juízo cível, tampouco nos processos administrativos, em que chega a ser facultada a representação do litigante por advogado (exemplificativamente, Lei nº 9.784/99, art. 3º, inciso IV). No processo penal, conforme Súmula nº 523 do Supremo Tribunal Federal, poderá ser decretada a nulidade do processo se a defesa for deficiente e isto ocasionar prejuízo ao réu, tal vício é inimaginável no processo civil ou no processo administrativo. O que se

Parece-nos, a luz das disposições constitucionais brasileiras¹⁸, possível em tese¹⁹ haver lei que regulamente o processo administrativo fiscal e que limite a cognição dos julgadores quanto à matéria constitucional. Em outras palavras, a “ampla defesa”, condizente com o devido processo legal administrativo, há de ter seu conteúdo configurado por lei, que poderá limitar a cognição dos julgadores. Neste caso, tratar-se-á de política legislativa válida, mesmo que não se concorde com dela. Conclui-se que, em nosso ordenamento jurídico-constitucional, cabe a lei traçar o papel do processo administrativo. Ressalte-se que tal restrição de cognição de matéria constitucional não poderá ocorrer no processo judicial, tendo em vista as disposições constitucionais do art. 5º, XXXV, art. 97 e art. 102²⁰, sob pena de inviabilizar o controle de constitucionalidade.

quer comprovar é que a “ampla defesa” não é a mesma entre os diversos “processos” jurisdicionais e entre os diversos “processos” administrativos. É o direito material/substancial influenciando o processo. Resta saber se a “ampla defesa” no que se refere ao Direito Tributário pode ter seu conteúdo definido por lei, com a limitação cognitiva de matéria constitucional nos processos administrativos. Em suma, é saber qual o papel dos processos administrativos fiscais.

¹⁷ Sobre a polêmica entre a utilização das expressões “restrição” e “configuração” dos direitos e garantias fundamentais, ver: ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 321-329.

¹⁸ Ressalta-se que a Constituição Federal Brasileira não impôs critérios para a restrição de direitos ou garantias fundamentais, como fez a Constituição Portuguesa. Poderia ter feito e não fez. J.J. Gomes Canotilho esmiúça os requisitos da Constituição Portuguesa quanto às leis restritivas de direitos, liberdades e garantias constitucionais. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. 2ª edição. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 410-428.

¹⁹ É preciso esclarecer que não se trata de desconsiderar possível restrição ao núcleo essencial da “ampla defesa” a tornar não razoável determinada lei que limite a cognição dos julgadores em processo administrativo tributário. Para a administração pública, tal lei deverá ser considerada válida, deverá ser considerada como o devido processo administrativo, exceto se declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, também mediante o devido processo, na esteira do que afirmou o Ministro Carlos Velloso, em seu voto, ao apreciar Agravo Regimental na Petição nº 2.066-9/SP. Vejamos: “(...) todos nós desejamos a realização integral dos princípios inscritos no art. 37 da Constituição Federal. Certo é, entretanto, que as medidas judiciais, nas quais se pede o cumprimento de tais princípios, inscritos no art. 37 da Lei Maior e em normas infraconstitucionais, fazem-se num devido processo legal. É dizer, num processo disciplinado por normas legais, cuja a observância se impõe, a menos que se revelem inconstitucionais, declarada a inconstitucionalidade, também, num devido processo legal. Fora daí, tem-se a balbúrdia processual, com violação da ordem pública, considerada esta em termos de ordem jurídico-constitucional, jurídico-administrativa e jurídico-processual.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal do Pleno, Agravo Regimental em Petição nº 2.066-9/SP, Ministro Relator Carlos Velloso, DJ 28.02.2003, disponível em <<http://www.stf.gov.br>>, acesso em 15 de agosto de 2005.

²⁰ O Estado, ao proibir a autotutela, assumiu o poder-dever de prestar adequadamente a tutela jurisdicional. Desta perspectiva surge o dever de efetividade, que se apresenta como o dever de prestar ao jurisdicionado uma tutela justa, adequada e tempestiva. Daí que a lei não deverá restringir o direito à adequada cognição em processo judicial. Pertinentes as palavras de Kazuo Watanabe sobre o tema: “O direito à *cognição adequada* à natureza da controvérsia faz parte, ao lado dos princípios do contraditórios, da economia processual, da

3. O exame de constitucionalidade em processo administrativo fiscal

A Lei nº. 9.784/1999 regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Assim dispõe o artigo 2º, parágrafo único, inciso I:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único: Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I – atuação conforme a lei e o Direito.

A simples leitura do dispositivo é suficiente para se concluir que é possível o exame de constitucionalidade das leis em processo administrativo tributário federal. Parece-nos que o legislador andou bem, pois atendeu as necessidades do direito tributário constitucional, que é apresentado na Constituição Federal como um Sistema Tributário Nacional (C.F., título VI, Capítulo I)²¹. Acertou o legislador ao consagrar à submissão dos julgadores administrativos à lei, ao Direito e, conseqüentemente, à Constituição Federal.

publicidade e de outros corolários do conceito de ‘devido processo legal’, assegurado pelo art. 5º, inc. LVI, da Constituição Federal, ‘Devido processo legal’ é, em síntese, processo com procedimento adequado à realização plena de todos esses valores e princípios.

É através do procedimento, em suma, que se faz a adoção das várias combinações de cognição considerada nos dois planos mencionados, criando-se por essa forma tipos diferenciados de processo que, consubstanciando um procedimento adequado, atendam às exigências das pretensões materiais quanto à sua natureza, à urgência da tutela, à definitividade da solução e outros aspectos, além de atender às opções técnicas e políticas do legislador. Os limites para a concepção dessas várias formas são os estabelecidos pelo princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional e pelos princípios que compõem a cláusula do ‘devido processo legal’”. WATANABE, Kazuo. *Da cognição no processo civil*. 2ª edição. Campinas: Bookseller, 2000, p. 124.

²¹ Neste Sistema Tributário Nacional (C.F., art. 145 e seguintes, além de outros artigos esparsos), são apresentadas as “regras do jogo” tributário: distribuem-se competências, impõem-se limites ao poder de tributar, descrevem-se os tributos contemplados, etc. Ora, nada mais apropriado do que estender o exame dessas matérias aos tribunais administrativos fiscais, justamente porque a maioria das relações tributárias a serem discutidas com o fisco estarão enraizadas na Constituição Federal. Sobre o Direito Tributário Constitucional ver, entre outros, ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª edição revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005; CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC nº 38, de 12-6-2002*. 15ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

Este é o sentido do chamado princípio da juridicidade²². Agora, se a Lei não restringiu a “ampla defesa”, não será uma portaria que o fará²³.

²² Assim Carmem Lúcia Antunes Rocha: É certo que não se pode deixar de realçar a “lei”, tomada em sua concepção formal, o instrumento mais freqüente e excelente, ainda na atualidade, pelo qual se positivava o Direito, sendo ela indispensável e, ainda, o principal instrumento a partir do qual se exercita o Poder no Estado de Direito.

Mas o administrador público submete-se não apenas a lei, mas ao Direito, e este pode ser instrumentalizado por outros meios que não a lei formal.

(...) Por outro lado, há que se enfatizar o princípio da juridicidade, constitucionalmente posto, expressa ou implicitamente, no Estado Democrático de Direito, não vincula o Estado apenas em sua atividade administrativa. Ele comparece no sistema vinculando à juridicidade todas as funções desempenhadas pela pessoa estatal. Por isso, ele se expressa como princípio-garantia do cidadão, afirmando um conteúdo positivo a obrigar o Estado a atuar pelo Direito, segundo o Direito, conforme o Direito e, ainda, no sentido negativo, estabelecendo um limite de atuação permitida ao Poder do Estado, restringindo-lhe o espaço de ação. Mas como a atividade criadora da lei formal confundir-se-ia, nos primeiros momentos do Estado Liberal, com a vontade geral do povo, e como a atividade jurisdicional do Estado era apenas a conclusão sobre conflito concretamente solúvel em face da aplicação de uma determinada lei, era na atividade administrativa que se enfatizava o princípio quanto aos parâmetros de legalidade a modelar a conduta do Estado. Este ganhou nova fisionomia, com conteúdo diverso do Estado de Polícia. O Estado Democrático de Direito material, com o conteúdo do princípio inicialmente apelidado de “legalidade administrativa” e, agora, mais propriamente rotulado de “juridicidade administrativa”, adquiriu elementos novos, democratizou-se. A juridicidade é, no Estado Democrático, proclamada, exigida e controlada em sua observância para o atingimento do ideal de Justiça social. ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 39-40 e 79-81, *apud* CONRADO, *op. cit.*, p. 176-177.

²³ Crítica-se exatamente a Portaria do Ministério da Fazenda Nacional nº. 103/2002 que vedou ao Conselho de Contribuintes e à Câmara Superior de Recursos Fiscais o exame de matéria constitucional, exceto nos casos em que tratado, acordo internacional ou ato normativo em vigor tenha: I – sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação de resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato; II – sido objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República; III – embasado a exigência de crédito tributário a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução. Ora, tal portaria ministerial afronta à Constituição Federal por extrapolar as competências do Ministro de Estado (C.F., art. 87, parágrafo único, incisos I e II e art. 22, inciso I), à Lei nº. 9.784/1999 (art. 2º, parágrafo único, inciso I) e ao Código Tributário Nacional (art. 97, inciso VI c/c art. 156, inciso IX). Mais sobre o tema em FAJERSZTAIN, Bruno. *Aplicação das Normas Constitucionais pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após a Portaria MF nº103/02*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 104, p. 18-33, maio, 2004. Aliás, como disse o mestre Pontes de Miranda: “a portaria lembra ordem ou mando ao porteiro, ou aos porteiros. Pensar-se que a Justiça pode atribuir à portaria o que só a lei é dado editar é pensar-se que os juízes possam esquecer dos textos claríssimos da Constituição de 1967: ‘Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 153, parágrafo 2º).’” PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição Federal de 1967, com a emenda nº. 1 de 1969*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, Tomo V, 1987, p. 3. Infelizmente, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes tem atendido a Portaria Ministerial, esquecendo-se da lei e da própria Constituição Federal. Os julgados estão disponíveis em <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>, acesso em 26.06.2005.

Questão importante a ser abordada é a situação legal do processo administrativo tributário no Estado do Rio Grande do Sul. A Lei nº. 6.537/1973, alterada no ponto pela Lei nº. 10.370/1995, dispõe o seguinte:

Art. 38. A inicial será indeferida sem julgamento do mérito quando:
(...)
III – o pedido questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária.

Foi dito que a lei poderá “restringir” a “ampla defesa”, pois o “devido processo legal” decorre de lei que deve ser observada, especialmente em processo administrativo. Pela simples leitura da regra acima, é de se concluir que não é possível o exame de matéria constitucional pelos tribunais administrativos no Estado do Rio Grande do Sul. Entretanto, uma questão é saber se é possível “limitar” por lei a cognição em processo administrativo, outra questão é saber quem é competente, segundo a Constituição Federal, para elaborar o ato normativo.

Neste ponto tem fundamental importância a distinção entre “processo” e “procedimento”, pois a Constituição Federal diz que compete privativamente à União legislar sobre direito processual (C.F., art. 22, inciso I) e que compete concorrentemente à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre procedimentos em matéria processual (C.F., art. 24, inciso XI) ²⁴. Processo e procedimento, muito embora possam se confundir, representam conceitos distintos, tanto é que a Constituição fez essa distinção. No que interessa, o processo administrativo tributário engloba tanto a relação processual controversa entre o fisco e o contribuinte, posta perante a autoridade competente para dirimi-la, quanto o próprio conceito de procedimento. Em outras palavras, o processo administrativo fiscal diz respeito aos elementos substanciais que fazem existir a relação tributária processual e o encaminhamento formal dos atos procedimentais que objetivam a

²⁴ A importância desta distinção ao processo civil não passou despercebida por DINAMARCO, *op. cit.*, p. 67-68, e por WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. *Curso Avançado de Processo Civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 4ª edição, revista, ampliada e atualizada até 31.12.2001. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 163-165.

solução da controvérsia tributária. O procedimento, como se percebe, é mais restrito; pode ser encarado como a concatenação prevista em lei (modo, tempo, lugar, fases, etc.) dos atos da relação processual tributária dirigida à decisão do órgão julgador para resolver o conflito. A matéria de defesa, por dizer respeito à relação processual tributária substancial, refere-se a direito processual e não a matéria procedimental. Portanto, só poderá ser regulamentada por Lei Nacional (C.F., art. 22, inciso I) ²⁵.

Neste sentido, as Assembléias Legislativas dos Estados, no caso em análise a do Estado do Rio Grande do Sul, não têm competência para legislar sobre direito processual administrativo tributário, isto é, não podem impor restrições materiais. Daí que, diante da legislação vigente, se conclui que é dever dos tribunais administrativos, seja no âmbito federal seja no âmbito estadual, examinarem matéria constitucional quando levantada a questão pelo contribuinte ou pelo próprio fisco em processo administrativo tributário, sob pena de afronta à Lei (Lei nº. 9.784/1999, art. 2º, parágrafo único, I) e à Constituição (C.F., art. 5º, LIV e LV) ²⁶.

²⁵ A doutrina administrativa está a procurar um conceito mais elaborado de processo administrativo e de procedimento administrativo. Inúmeras são as manifestações que clamam por mais rigor nestes conceitos. Especialmente sobre o tema, vale conferir, entre outros, James Marins, *op. cit.*, p. 153-167. Ainda sobre a distinção entre processo e procedimento, ver MARTINS, Francisco; PANDOLFO, Rafael; BRASIL JÚNIOR, Vicente. *O processo tributário administrativo e judicial na teoria e na prática*. São Paulo: IOB, 2002, p. 50-55, SLAIBI FILHO, Nagib. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 404-407, MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18ª edição, revista e atualizada até a Emenda Constitucional nº 45, de 8.12.2004. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 452-459, e MEIRELLES, Hely Lopes, *op. cit.*, p. 591-594.

²⁶ A Constituição Federal garantiu que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (C.F., art. 5º, inciso LIV) e garantiu a ampla defesa em processo administrativo como que a complementar o que chamou de devido processo legal. Este devido processo decorre de lei, como já vimos. A Lei que regula o processo no âmbito federal não restringe a matéria de defesa (Lei nº 9.784/1999, art. 2º, parágrafo único, inciso I) e não será uma portaria ministerial que o fará (C.F., art. 87, parágrafo único, incisos I e II). As Assembléias Legislativas Estaduais têm competência para legislar sobre procedimentos em matéria processual (C.F., art. 24, inciso XI) e não têm competência para legislar sobre direito processual (C.F., art. 22, inciso I), sendo que matéria de defesa diz respeito ao direito processual e não ao procedimento. Sendo assim, os processos administrativos que não examinarem as matérias constitucionais postas ao seu julgamento estarão inevitavelmente viciados, independente de tais matérias serem ou não constitucionais. Daí que, ao nosso sentir, os créditos tributários, inscritos em dívida ativa, decorrentes de processos administrativos viciados não poderão ser considerados hábeis para abrirem as portas da execução fiscal (C.P.C., art. 585, inciso VI, Lei nº 6.830/1980, art. 3º e C.T.N., art. 204). O vício no processo administrativo, por desobediência à Lei e à Constituição, é motivo suficiente para a decretação da nulidade dos atos do procedimento a partir do momento em que os órgãos administradores deveriam ter examinado a matéria constitucional e não o fizeram. Não se trata de dizer que o processo foi inconstitucional, pois a inconstitucionalidade e a nulidade são coisas

Não se trata de ignorar a presunção de legalidade e constitucionalidade das leis elaboradas pelo Poder Legislativo²⁷, tampouco se trata de afirmar a incompetência dos tribunais administrativos²⁸, mas de respeitar as disposições constitucionais que consagraram o devido processo legal e a ampla defesa, além de respeitar a legalidade imposta à administração em todas suas esferas.

Importante observar que os tribunais administrativos não têm competência para expurgar determinado ato normativo ou determinado dispositivo legal por entendê-lo inconstitucional²⁹. O que se permite é interpretar a questão controversa a luz da Constituição Federal. Existe sensível diferença entre declarar a inconstitucionalidade e aplicar meios de interpretação constitucional, como a interpretação conforme e a declaração de nulidade sem redução de texto³⁰.

É evidente que os órgãos decisórios da administração pública deverão respeitar os princípios do art. 37 da Constituição Federal, especialmente a moralidade³¹ e a

diversas, mas de afirmar que a norma processual que regula a matéria de defesa não foi respeitada, daí o vício no procedimento a ensejar a decretação de nulidade. Vício que poderá ser reconhecida pelos próprios órgãos da Administração Pública ou pelo Poder Judiciário, seja através de processo de conhecimento, seja através de exceção de pré-executividade apresentada em execução fiscal ou, ainda, mediante embargos à execução fiscal.

²⁷ Defendendo a impossibilidade de descumprimento de lei pelo executivo por entendê-la inconstitucional, Zeno Veloso desenvolve o argumento de que as leis devem ser presumidas válidas e constitucionais pela administração pública. VELOSO, *op. cit.*, p. 349. Pensamos que a administração pública em sua função ativa deve presumir a validade das leis. Entretanto, conforme permitido por lei, tal presunção de validade deve ser afastada quando determinado ato normativo tiver sua constitucionalidade ou sua legalidade discutida em processo administrativo.

²⁸ Afirmando a incompetência dos tribunais administrativos para o exame de constitucionalidade, ver ARAUJO, *op. cit.*, p. 287-288.

²⁹ Tal competência a constituição outorgou somente ao Poder Judiciário (C.F., art. 97, art. 102, incisos I e III, alínea b). Por isso o título do estudo ser “exame de constitucionalidade em processo administrativo fiscal” e não “controle de constitucionalidade em processo administrativo fiscal”.

³⁰ Importantes estudos sobre o tema no Brasil podem ser encontrados em MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, p. 249-302, STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 441-541.

³¹ Importantes e lúcidas considerações sobre o princípio da moralidade em ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª edição revista. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 75-77.

eficiência. Parece-nos que a moralidade administrativa no exercício desta atividade “quase-jurisdicional” representa a imposição técnica nos julgamentos, assim como impõe a busca possível por imparcialidade através de julgamentos sérios. Já a eficiência da administração estará em direcionar seus esforços para atingir ao máximo os objetivos de sua atividade, especialmente a atividade de fiscalização³².

4. Considerações Finais

Buscou-se com este estudo apresentar uma visão jurídica coerente³³ com a Constituição Federal e com o ordenamento jurídico pátrio. De qualquer forma, vale

³² O princípio da eficiência, introduzido na Constituição Federal no artigo 37 com a Emenda Constitucional nº 19/1998, pode ser encarado sob o aspecto que impõe aos órgãos e pessoas da Administração direta e indireta, que, na busca das finalidades estabelecidas pela ordem jurídica, tenham uma ação instrumental adequada, constituída pelo aproveitamento maximizado e racional dos recursos humanos, materiais, técnicos e financeiros disponíveis, de modo que possa alcançar o melhor resultado quantitativo e qualitativo possível, em face das necessidades públicas existentes (ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Princípios Constitucionais e atividade jurídico-administrativa: anotações em torno de questões contemporâneas*. In Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 12, nº. 47, p. 40, abril/junho, 2004).

Quando se visualiza o princípio da eficiência sob o ângulo do procedimento no processo administrativo em geral, impõe-se que, em seu atendimento, a Administração deverá buscar meios de promover o procedimento de forma célere, simples, informal e econômica (CHICÓSKI, Davi. *O Princípio da Eficiência e o Procedimento Administrativo*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Renovar, v. 237, p. 93-118, julho/setembro, 2004), respeitando as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Deverá, também, primar pela efetividade, o que somente nos parece possível se for autorizado o controle de constitucionalidade.

Sob outro ângulo, o da interpretação das normas conforme o princípio da eficiência, se pode dizer que a Administração Pública, no desempenho de suas atividades, deverá atentar para a produção de resultados os mais satisfatórios possíveis para o atendimento das necessidades coletivas e da própria máquina administrativa (MORAIS, Dalton Santos. *Os custos da atividade administrativa e o princípio da eficiência*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Renovar, v. 237, p. 165-196, julho/setembro, 2004).

A realidade de nosso País, especialmente de nossas instituições, permite que se admita que também os entes fazendários careçam de material físico e humano para o desempenho de suas atividades. Neste sentido, caso os tribunais administrativos objetivassem atender ao princípio da eficiência, em nosso ver, estaria aí mais um argumento para encararem as questões constitucionais nos julgamentos dos processos administrativos submetidos à sua apreciação, direcionando toda a atividade de fiscalização e constituição de créditos tributários para aqueles casos já definidos. Em outras palavras, o princípio da eficiência pode ser aplicado quando do julgamento pelos órgãos da administração em processos administrativos tributários para direcionarem as atividades de fiscalização dos entes fazendários a fim de que estes busquem resultados mais satisfatórios no desempenho de suas funções.

³³ Ao apresentar seminário sobre este tema na disciplina lecionada pelo Professor Dr. Humberto Ávila no Programa de Pós Graduação em Direito da UFRGS - Mestrado, foi indicada a obra de Aleksander Peczenik sobre coerência jurídica. Por limitação temporal, somente tivemos acesso a três papers do autor disponíveis na internet: PECZENIK, Aleksander. *A Coherence Theory of Juristic Knowledge; Second Thoughts on*

registrar que a relação do contribuinte com o fisco é de desconfiança, descrédito. Isto decorre de uma história de abusos e arbitrariedades. Daí que este argumento de realidade faz saltar aos olhos o temor do contribuinte, isto é, suspeita-se que os órgãos decisórios administrativos analisando matéria constitucional não o façam em detrimento do ente fazendário. O receio é compreensível diante da verdadeira batalha existente entre os contribuintes e o fisco. Mesmo assim, é de se acreditar na idéia de um poder público sério e compromissado com a Constituição Federal e com os princípios nela consagrados, pois o caminho do progresso brasileiro passa necessariamente por uma conscientização cooperativa em prol de uma sociedade justa, equilibrada, séria e honesta.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto. *A Garantia do Contraditório*. In *Do formalismo no processo civil*. 2ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2003.

ARAÚJO, Nadja Aparecida Silva de. *Atuação do Poder Executivo no controle de constitucionalidade*. In *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 40, nº. 158, p. 279-297, abril/junho, 2003.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª Edição, revista. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALERA, Wagner. *Do Controle de Constitucionalidade pelo Tribunal Fiscal*. In *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 71, p. 61-67, 1996.

Coherence and Juristic Knowledge e Kinds of Theory of Legal Argumentation, trabalhos disponíveis em <<http://www.ivr2003.net/peczenik.htm>>, acesso em 15.07.2005. Os textos foram lidos atentamente e tentou-se encarar o tema deste trabalho como que a formar uma rede de idéias coerentes e fortes o suficiente para fazer da idéia apresentada a mais coerente com o ordenamento jurídico brasileiro, especialmente com a Constituição Federal brasileira e com decisões proferidas pelos Tribunais Superiores.

BARRETO, Aires, FIGUEIREDO, Lucia Valle, BALERA, Wagner, VELLOSO, Carlos Mário, LOPES NETO, Osiris de Azevedo e LOPES FILHO, Osiris do Azevedo. Mesa de Debates: *Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 75, p. 151-161,1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. 2ª edição. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC nº 38, de 12-6-2002*. 15ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

_____ ; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário: teoria e prática*. 6ª edição, revista e reformulada. São Paulo: Atlas, 2005.

CHICÓSKI, Davi. *O Princípio da Eficiência e o Procedimento Administrativo*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Renovar, v. 237, p. 93-118, julho/setembro, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª edição revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONRADO, Paulo César. *Controle de Constitucionalidade pelos tribunais administrativos*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 71, p. 162-197, 1996.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 4ª edição, revista atualizada e com remissões ao Código Civil de 2002. São Paulo: Malheiros, 2004, v. I.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Princípios Constitucionais e atividade jurídico-administrativa: anotações em torno de questões contemporâneas*. In Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 12, nº. 47, p. 16-47, abril/junho, 2004.

FAJERSZTAIN, Bruno. *Aplicação das Normas Constitucionais pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após a Portaria MF nº103/02.* In Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 104, p. 18-33, maio, 2004.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do Direito Constitucional Contemporâneo.* São Paulo: Saraiva, 2003.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Competência dos Tribunais Administrativos para Controle de Constitucionalidade.* In Revista Interesse Público, Porto Alegre, Notadez, ano 5, nº. 24, p. 24-28, março/abril, 2004.

GONÇALVES, Carlos. *Processo Administrativo Tributário e Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos.* In Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, v. 75, p. 269-279, 1999.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *As garantias constitucionais do direito de ação.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo.* São Paulo: Saraiva, 2005.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial.* 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Francisco; PANDOLFO, Rafael; BRASIL JÚNIOR, Vicente. *O processo tributário administrativo e judicial na teoria e na prática.* São Paulo: IOB, 2002.

MARTINS, Natanael e DI PIETRO, Juliano. *A Ampla Defesa e a Inconstitucionalidade no Processo Administrativo: Limites da Portaria nº. 103/2002.* In Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 103, p. 98-117, abril, 2004.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno.* 9ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional.* 2ª edição. São Paulo: Saraiva.

_____. *O Poder Executivo e o Poder Legislativo no controle de constitucionalidade.* In Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 34, nº. 134, p. 11-39, abril/junho, 1997.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22ª edição, atualizada por Eurico de Andrade de Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O controle de Constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário*. In *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 75, p. 12-18, 1999.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 18ª edição, revista e atualizada até a Emenda Constitucional nº 45, de 8.12.2004. São Paulo: Malheiros, 2005.

MORAIS, Dalton Santos. *Os custos da atividade administrativa e o princípio da eficiência*. In *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Renovar, v. 237, p. 165-196, julho/setembro, 2004.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8ª edição revista, ampliada e atualizada com as novas súmulas do STF e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Código de Processo Penal Comentado*. 3ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

PECZENIK, Aleksander. *A Coherence Theory of Juristic Knowledge*. Disponível em <<http://www.ivr2003.net/peczenik.htm>>, acesso em 15.07.2005.

_____. *Second Thoughts on Coherence and Juristic Knowledge*. Disponível em <<http://www.ivr2003.net/peczenik.htm>>, acesso em 15.07.2005.

_____. *Kinds of Theory of Legal Argumentation*. Disponível em <<http://www.ivr2003.net/peczenik.htm>>, acesso em 15.07.2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição Federal de 1967, com a emenda nº. 1 de 1969*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, Tomo V, 1987.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª edição, revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional n. 45, de 8.12.2004, publicada em 31.12.2004). São Paulo: Malheiros, 2005.

SLAIBI FILHO, Nagib. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

VELOSO, Zeno, *Controle jurisdicional de constitucionalidade*. Belém: Cejup. 1999.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. *Curso Avançado de Processo Civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 4ª edição, revista, ampliada e atualizada até 31.12.2001. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

WATANABE, Kazuo. *Da cognição no processo civil*. 2ª edição. Campinas: Bookseller, 2000.

XAVIER, Alberto. *A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária*. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 103, p. 17-44, abril, 2004.