

Processo Administrativo Fiscal

Processo Administrativo Fiscal

NATUREZA, PRINCÍPIOS E DECISÃO
2ª EDIÇÃO

Sergio André Rocha


ALMEDINA
BRASIL
2026

Processo Administrativo Fiscal

Copyright © 2026 Almedina Brasil

Almedina Brasil é um selo do Grupo Editorial Alta Books (Starlin Alta Editora e Consultoria LTDA).

Copyright © 2026 Sergio André Rocha

ISBN: 978-85-8493-880-3

Impresso no Brasil – 2ª Edição, 2026 – Edição revisada conforme o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 2009.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

R672p

Processo Administrativo Fiscal. Sergio André Rocha. 2.ed. Rio de Janeiro: Almedina Brasil, 2026.

224 p; 16 x 23 cm.

ISBN 978-85-8493-880-3

1. Direito tributário – Brasil. 2. Processo administrativo fiscal. 3. Fiscalização tributária. 4. Contencioso tributário. 5. Administração tributária. I. Rocha, Sergio André. II. Título.

CDU: 336.22(81)

Índices para catálogo sistemático:

1: Brasil: Direito tributário: Processo Administrativo Fiscal

Todos os direitos estão reservados e protegidos por Lei. Nenhuma parte deste livro, sem autorização prévia por escrito da editora, poderá ser reproduzida ou transmitida.

A violação dos Direitos Autorais é crime estabelecido na Lei nº 9.610/98 e com punição de acordo com o artigo 184 do Código Penal.

O conteúdo desta obra fora formulado exclusivamente pelo(s) autor(es).

Marcas Registradas: Todos os termos mencionados e reconhecidos como Marca Registrada e/ou Comercial são de responsabilidade de seus proprietários. A editora informa não estar associada a nenhum produto e/ou fornecedor apresentado no livro.

Material de apoio e erratas: Se parte integrante da obra e/ou por real necessidade, no site da editora o leitor encontrará os materiais de apoio (download), errata e/ou quaisquer outros conteúdos aplicáveis à obra. Acesse o site www.altabooks.com.br e procure pelo título do livro desejado para ter acesso ao conteúdo.

Suporte Técnico: A obra é comercializada na forma em que está, sem direito a suporte técnico ou orientação pessoal/exclusiva ao leitor.

A editora não se responsabiliza pela manutenção, atualização e idioma dos sites, programas, materiais complementares ou similares referidos pelos autores nesta obra.

Grupo Editorial Alta Books

Produção Editorial: Grupo Editorial Alta Books

Diretor Editorial: Anderson Vieira

Editor da Obra:

Vendas Governamentais:

Gerência Comercial:

Assistente Editorial:

Revisão:

Diagramação: Cumbuca Studio

Capa:



Rua Viúva Cláudio, 291 — Bairro Industrial do Jacaré
CEP: 20.970-031 — Rio de Janeiro (RJ)
Tels.: (21) 3278-8069 / 3278-8419
www.altabooks.com.br — altabooks@altabooks.com.br
Ouvidoria: ouvidoria@altabooks.com.br



O Autor

Sergio André Rocha

- Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
- Livre-Docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo.
- Diretor Vice-Presidente da ABDF.
- Parecerista.

SUMÁRIO

CAPÍTULO I – FUNÇÕES DO ESTADO E PROCEDIMENTALIZAÇÃO DA ATUAÇÃO ESTATAL	11
1.1. Do Estado de Polícia ao Estado de Bem-Estar Social:	
Procedimentalização da Atuação Estatal	11
1.2. Funções da Procedimentalização das Atividades Estatais	22
1.2.1. Legitimação da Atividade Administrativa	22
1.2.2. Garantia dos Direitos dos Administrados	26
1.2.3. Facilitação do Controle da Administração Pública	27
1.2.4. Fornecimento de Informações com Benefício do Conteúdo das Decisões	29
1.2.5. Proteção da Eficácia das Decisões	30
1.2.6. Controle do Mérito dos Atos Administrativos	31
1.3. Procedimentalização e Sociedade de Risco	32
1.4. Síntese Conclusiva	36
 CAPÍTULO II – DISTINÇÃO CONCEITUAL ENTRE PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO	 39
 CAPÍTULO III – PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AOS PROCESSOS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS	 57
3.1. Princípios Comuns aos Processos e Procedimentos Administrativos	63
3.1.1. Princípio da Legalidade	63
3.1.1.1. Legalidade, Deslegalização e Delegação Legislativa	67
3.1.2. Princípio da Impessoalidade	71
3.1.3. Princípio da Moralidade	74
3.1.4. Princípio da Proteção da Confiança	81

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

3.1.5. Princípio da Publicidade.....	85
3.1.6. Princípio da Eficiência.....	87
3.1.7. Princípio da Duração Razoável.....	91
3.1.7.1. Duração razoável do processo: Direito, princípio ou ambos?.....	92
3.1.7.2. Conteúdo do princípio da duração razoável do processo...	95
3.1.7.3. Duração razoável do processo e impossibilidade material de um processo sem dilações indevidas: os direitos e seu custo	97
3.1.7.4. Duração razoável e processo administrativo fiscal.....	98
3.1.7.5. Instrumentos para a garantia da duração razoável do processo administrativo fiscal	100
3.1.7.5.1. Previsão de prazos com sanção ao servidor no caso de descumprimento e suspensão dos juros de mora	100
3.1.7.5.2. Instrumentalidade das formas	102
3.1.7.5.3. Uniformização dos critérios decisórios e vinculação dos órgãos de aplicação.....	102
3.1.7.5.4. Reconhecimento do direito do contribuinte ...	103
3.1.7.5.5. Prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal	104
3.1.8. Princípio do Formalismo Finalístico (Instrumentalidade das Formas).....	107
3.1.9. Princípio da Praticabilidade	110
3.1.10. Princípio da Motivação	113
3.1.11. Princípio da Proporcionalidade (Devido Processo Legal Substantivo).....	116
3.2. Princípios Aplicáveis com Exclusividade aos Processos	
Administrativos	125
3.2.1. Princípio do Devido Processo Legal	126
3.2.2. Princípio da Ampla Defesa.....	128
3.2.3. Princípio do Contraditório.....	130
3.2.4. Princípio do Duplo Grau de Cognição	131
3.2.5. Dos Princípios da Verdade Material e do Livre Convencimento Motivado do Julgador.....	134
3.2.5.1. A Verdade Material e o Silêncio da Administração Pública	139
3.2.5.2. Ônus da Prova e “Dever de Provar”	141

CAPÍTULO IV – DECISÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO	
E SEUS EFEITOS.....	145
4.1. Notas Introdutórias.....	145
4.2. Análise da Possibilidade de a Decisão Administrativa se Fundamentar na Inconstitucionalidade de Ato Normativo	146
4.3. Coisa Julgada Administrativa	154
4.3.1. Impossibilidade de Questionamento Judicial pela Fazenda de Decisão Administrativa: Insegurança Jurídica e Desvalorização do Processo Administrativo.....	160
4.3.2. Impossibilidade de Questionamento Judicial pela Fazenda de Decisão Administrativa: Da Relação Existente entre a Administração Ativa e a Administração Judicante	162
4.3.3. Impossibilidade de Questionamento Judicial pela Fazenda de Decisão Administrativa: O Art. 42 do Decreto nº 70.235/72 e a Eficácia da Decisão Final no Processo Administrativo	164
4.3.4. O Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição e seu Papel na Presente Discussão.....	166
4.3.5. Hipóteses de Anulação da Decisão do Órgão Julgador Administrativo: Nulidade Absoluta da Decisão, Identificação de Condutas Criminosas ou em Fraude à Lei	167
CAPÍTULO V – RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O PROCESSO JUDICIAL	169
5.1. A Concomitância entre o Processo Administrativo e o Judicial	169
5.2. Instância Administrativa de Curso Forçado.....	174
5.3. A Prejudicialidade do Processo Administrativo, Notadamente o Processo Administrativo Fiscal, em Face da Ação Penal	175
5.4. O Mandado de Segurança e os Recursos Administrativos com Efeito Suspensivo.....	183
REFERÊNCIAS	185

Capítulo I

FUNÇÕES DO ESTADO E PROCEDIMENTALIZAÇÃO DA ATUAÇÃO ESTATAL

1.1. DO ESTADO DE POLÍCIA AO ESTADO DE BEM-ESTAR SOCIAL: PROCEDIMENTALIZAÇÃO DA ATUAÇÃO ESTATAL

No curso da história recente da humanidade, a intervenção estatal nas atividades privadas e, assim, as atribuições conferidas ao Estado desenvolveram-se de forma mais ou menos acentuada, variando entre o intervencionismo exacerbado e o culto à liberdade individual contra os interesses coletivos (corporificados, a partir de determinado momento histórico, na atuação estatal).

Com efeito, durante o século XVIII, expandiu-se pela Europa, a partir da Alemanha e da Áustria, o modelo estatal intervencionista que ficou conhecido como Estado de Polícia, no qual o interesse do Estado, que se equiparava à vontade do soberano, prevalecia sobre o individual, buscando-se a garantia da ordem e segurança sociais.¹

1 Segundo o constitucionalista português J. J. GOMES CANOTILHO, “este **Estado de Polícia**, também chamado ‘Estado Administrativo Fiscal Iluminista’, ‘Estado de absolutismo iluminista’, ‘Estado de despotismo esclarecido’ (século XVIII), cujo paradigma em Portugal terá sido o ‘Estado do Marquês de Pombal’, apresentava como características fundamentais: (1) afirmação da ideia de soberania concentrada no monarca, com o consequente predomínio do soberano sobre os restantes estamentos; (2) extensão do poder do soberano ao âmbito religioso, reconhecendo-se ao soberano o direito de ‘decidir’ sobre a religião dos súditos e de exercer a autoridade eclesiástica (*cuius regio eius religio*, *Dux clivae est papa in territoris suis*); (3) dirigismo económico através da adoção de uma política económica mercantilista; (4) assunção, no plano teórico dos fins do Estado, da promoção da *salus publica* (‘bem estar’, ‘felicidade dos súditos’) como uma das missões fundamentais do soberano, que assim deslocava para um lugar menos relevante a

O Estado de Polícia se caracterizava pela restrição das liberdades individuais dos súditos em favor dos interesses dos monarcas absolutos, ditadores das normas de conduta e seus executores.

Em tal modelo estatal prevaleciam como classes dominantes, logicamente abaixo do monarca, o clero e a nobreza, com prejuízo do Terceiro Estado, grupo heterogêneo do qual fazia parte a burguesia, que, embora fosse responsável pelo custeio fiscal do Estado, se via premida em suas possibilidades de ascensão ao poder político e, portanto, limitada em seu desenvolvimento.

Entre o final do século XVIII e o início do século XX, principalmente a partir das Revoluções Americana e Francesa, desenvolveu-se o modelo econômico liberal-individualista, que já havia se instalado na Inglaterra desde a Revolução Gloriosa de 1688, o qual pretendeu garantir a predominância política da classe econômica burguesa sobre as demais, assim como a sua defesa contra qualquer atuação limitadora-interventiva do Estado (que, como visto, prevalecia no momento histórico imediatamente anterior).

Por essa razão, o direito fundamental, sustentáculo desse modelo político-econômico, era o direito à liberdade,² o qual se afigurava como um direito praticamente absoluto, oponível a qualquer intervenção estatal considerada indevida.³

Nesse sentido, merece menção o entendimento do Professor CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO, para quem “o ideário político-liberal, que teve seu apogeu marcadamente nos séculos XVIII e XIX, cometia ao Estado não mais do que encargos modestos, atinentes à segurança coletiva, às relações exteriores e a poucos serviços públicos, deixando, quanto ao mais, que o

célebre ‘razão do Estado’ (*raison d’Etat*), apontada como a dimensão teleológica básica do chamado ‘absolutismo empírico’ (‘momento absolutista’ anterior ao ‘absolutismo iluminado’). Estas dimensões estruturaram um ‘tipo de Estado-providência’ ou ‘Estado administrativo’ caracterizado por uma administração extensa e intensa tendencialmente desvinculada do direito tradicional dos estamentos e da lei superior (constituição) agitada pelo constitucionalismo moderno” (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 3. ed. Coimbra: Almedina, [199-], p. 87). Sobre o tema ver também: TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 52; MERKL, Adolfo. *Teoría General del Derecho Administrativo*. Granada: Editorial Comares, 2004, p. 89-90; SIMÕES, Mônica Martins Toscano. *O Processo Administrativo e a Invalidação de Atos Viciados*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 19; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 19-25.

2 Cf. MAIHOFFER, Werner. Principios de una Democracia en Libertad. In: HESSE, Konrad *et al.* (Orgs.). *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons, 2001, p. 222-224.

3 Trazendo à colação o entendimento de PAULO BONAVIDES, “na doutrina do liberalismo, o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, na moderna teoria constitucional como o maior inimigo da liberdade” (BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 40).

convívio social seguisse o curso da natureza, na trilha da máxima individualista – *le monde va de lui même*. Simboliza essa pregação de absenteísmo estatal a página famosa de Adam Smith, para quem as ações do governo deveriam cingir-se à proteção da sociedade contra a violência e a invasão externa, ao estabelecimento de uma Justiça adequada à tutela dos indivíduos e, por fim, à consecução de reduzidas obras e serviços públicos cuja exploração, por sua natureza e escassas perspectivas de lucro, não interessasse a ninguém”.⁴

Esse entendimento de que o Estado deveria se afastar da ingerência nos assuntos privados, abstendo-se de praticar quaisquer atos considerados atentatórios à liberdade individual, e assim, de intervir nas relações econômico-sociais privadas, encontra-se expresso em STUART MILL, que sustentava que a atividade estatal deveria limitar-se a impedir que uns prejudicassem outros, distribuindo entre os súditos o custo de suas atividades e impondo sanções àqueles que se comportassem de modo a causar danos a terceiros.⁵

NORBERTO BOBBIO esclarece que “como teoria econômica, o liberalismo é partidário da economia de mercado; como teoria política, é simpatizante do Estado que governe o menos possível ou, como se diz hoje, do Estado mínimo”.⁶

A valorização da liberdade individual representou a reação da classe burguesa, então dominante, contra a intervenção estatal nas relações privadas, característica do Estado de Polícia, conforme PLAUTO FARACO DE AZEVEDO.⁷

Com o passar dos anos, o individualismo exacerbado e as condições em que a classe dominante burguesa exercia seu domínio sobre a classe

4 CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 9. Conforme salienta RICARDO LOBO TORRES: “Os valores do liberalismo e do Estado de Direito, em sua versão originária, apresentavam-se em um sistema fechado, criado pela ideia de liberdade. Este era o valor básico, que representava a própria essência do ser humano e que servia de fundamento da Constituição e da ordem tributária e orçamentária, constituindo a expressão última e tardia do Direito Natural” (TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 86).

5 Cf. MILL, John Stuart. *A Liberdade e o Utilitarismo*. Tradução de Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 116-117.

6 BOBBIO, Norberto. *El Futuro de la Democracia*. Tradução de José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986, p. 89. Segundo COTRIM NETO, “depois de séculos da vigência do Absolutismo com que os Príncipes exerciam seus poderes em face da Sociedade, queria esta um sistema político de teor oposto: **o Governo não deve governar demais**, reclamou ainda no Século XVIII o pensador francês Argenson. E tal reclamo tornou-se o núcleo das ideias chamadas de **liberais**, que fecundaram e comandaram a construção dos regimes políticos do século anterior. Então se queria Estado constitucional; mas um **Governo mínimo**” (COTRIM NETO, A. B. Código de Processo Administrativo – Sua Necessidade no Brasil. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 80, out.-dez. 1986, p. 35).

7 Cf. AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Direito, Justiça Social e Neoliberalismo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 79.

trabalhadora levaram à crise do sistema político econômico-liberal, com a consequente necessidade de intervenção do Estado nas relações privadas.⁸

Surge então o chamado Estado Social, que se caracteriza pela intervenção estatal nas relações privadas e nos direitos individuais, e por uma atividade paternalista do Estado em relação às classes menos favorecidas, a qual se evidencia pelo desenvolvimento da previdência e seguridade sociais.⁹

Na segunda metade do século XX, contudo, o Estado Social, transformado em Estado de Bem-Estar Social entrou em crise. O assistencialismo social desse modelo foi indicado como responsável pelo crescimento da dívida pública e do déficit orçamentário,¹⁰ dando início à sua contestação e à pregação do retorno do Estado Liberal não-intervencionista.

8 Ver: De acordo com RICARDO LOBO TORRES “a crise do Estado Liberal transparecia do fato de que não conseguia atender às reivindicações sociais, especialmente da classe trabalhadora, nem garantir o pleno funcionamento do mercado. Os ingressos fiscais eram insuficientes para promover o desenvolvimento econômico” (TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 10). CAIO TÁCITO apresenta três causas fundamentais que teriam levado à crise do Estado liberal, quais sejam: a) “o reconhecimento de que determinadas atividades econômicas estão imbuídas, por sua natureza, de um interesse coletivo, afetando, praticamente, em sua exploração, a generalidade do grupo social”; b) “de outra parte, a exploração capitalista de atividades privadas e a competição predatória entre grupos se extrema em abusos lesivos a interesses indefesos e sem a representação eficaz, sensibilizando a opinião pública e inspirando o legislador, o juiz e o administrador na proteção ao economicamente fraco. O aviltamento da mão-de-obra lança as sementes da proteção ao trabalhador e da representação sindical. A política de preços espoliativos, as manipulações da produção e do comércio, as concentrações de capital visando a lucros imoderados ou monopólios de mercado, contrastam com os interesses do público consumidor, conduzindo ao regime de controle de tarifas e preços, à defesa da economia popular e às medidas contra as concentrações de capital”; e c) “finalmente, a expansão dos grupos capitalistas entra em conflito direto com os próprios órgãos do poder político, sobre os quais atua, cuidando de aperfeiçoá-los aos seus interesses econômicos (o poder dentro do poder)” (TÁCITO, Caio. *Do Estado Liberal ao Estado de Bem-Estar Social*. In: *Temas de Direito Público: Estudos e Pareceres*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. I, p. 378). Ver também: REALE, Miguel. *Da Democracia Liberal à Democracia Social*. *Revista de Direito Público*, São Paulo, nº 71, jul.-set. 1984, p. 24; GARCÍA-PELAYO, Manuel. *As Transformações do Estado Contemporâneo*. Tradução Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 3.

9 Cf. TORRES, Ricardo Lobo, *O Orçamento na Constituição*, 1995, p. 11. Ver, ainda: SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 119; NOGUEIRA, Alberto. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito*: Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 33; BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*, 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.186; RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. *O Princípio da Imparcialidade da Administração Pública*. Coimbra: Almedina, 1996, p. 58; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 19.

10 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 11; ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos Serviços Públicos*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 43. Segundo a Professora MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, “verificou-se um crescimento desmesurado do Estado, que passou a atuar em todos os setores da vida social, com uma ação interventiva que coloca em risco a própria liberdade individual, afeta o princípio da separação

Crítico do Estado de Bem-Estar, FRIEDRICH AUGUST HAYEK salienta que a crise da seguridade social está vinculada à tentativa de se efetuar, por seu intermédio, uma redistribuição de riquezas a partir de um controle estatal do mercado.¹¹

A esta altura é necessário acrescentar que o declínio do Estado de Bem-Estar Social e o surgimento de defensores do modelo estatal neoliberal não implicaram o desaparecimento do Estado Social. De fato, como sustenta RICARDO LOBO TORRES “o modelo do Estado Social não desaparece totalmente. Passa por modificações importantes, com a diminuição do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo. Deixa-se influenciar pelas ideias do liberalismo social, que não se confundem com as do neoliberalismo ou do protoliberalismo nem, por outro lado, com as da social democracia”.¹²

Note-se, nesta breve digressão histórica, que a intervenção estatal nas relações privadas e, assim, no exercício dos direitos individuais, variou da pregação por um Estado mínimo até a prevalência de um Estado de Bem-Estar Social, intervencionista e paternalista. Atualmente, nenhuma dessas estruturas extremadas prevalece no Brasil, havendo um Estado, regra geral, presente e participativo nas relações sociais, mas não centralizador das iniciativas econômicas nem limitador dos direitos e interesses privados.¹³

de Poderes e conduz à ineficiência na prestação de serviços” (Di PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 21). É importante ter em mente, aqui, a distinção apresentada por GILBERTO BERCOVICI entre *estado social em sentido estrito* e *estado social em sentido amplo*. O primeiro “é caracterizado pelo amplo sistema de seguridade e assistência social”. Enquanto o segundo “é o Estado intervencionista” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 54). Partindo dessa distinção, temos que a crise atingiu o *estado social em sentido estrito*, sendo que o *estado social em sentido amplo* permanece presente hodiernamente.

11 Cf. HAYEK, Friedrich A. *The Constitution of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1992, p. 302-303. Ver, ainda: FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *El Derecho Administrativo al Comienzo de su Tercera Centuria*. Buenos Aires: La Ley, 2002, p. 97.

12 TORRES, Ricardo Lobo, *O Orçamento na Constituição*, 1995, p. 15.

13 CAIO TÁCITO alerta para os riscos de um Estado centralizador e limitador dos esforços privados, o qual levaria, paulatinamente, ao retorno do ideário liberal: “Já agora, no cenário dos direitos humanos, desponta a reação contra o risco da presença esmagadora do Estado. A título de servir ao homem e à coletividade, o Estado ameaça tornar-se opressivo, substituindo a personalidade pela uniformidade. No painel da liberdade acendem-se as luzes de advertência do perigo do autoritarismo emergente. Ao abuso do direito individual ou aos malefícios da concentração econômica, que a lei habilita o Estado a prevenir ou reprimir, sucede-se o abuso da burocracia, perante a qual ficam desarmados tanto as pessoas como os próprios setores da sociedade [...]”. Assistimos a um progressivo retorno aos fundamentos do liberalismo, sem prejuízo das conquistas da justiça social. Há um sensível espírito de desmassificação da sociedade, uma revolta contra as hierarquias e as burocracias dominantes, a reativação da empresa média dotada de alta dose de sofisticação tecnológica (de que o Vale do Silício, nos EUA, é um exemplo expressivo e bem-sucedido) ...” (TÁCITO, Caio. Poder de Polícia e Polícia do Poder. In: *Temas de Direito Público: Estudos e Pareceres*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. I, p. 553).

Assim, no curso do século XX, com a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, independentemente do grau de intervencionismo estatal no âmbito deste último, o Estado assumiu a realização de diversas atividades que antes eram atribuições dos indivíduos, o que se acentuou a partir das duas Guerras Mundiais e da Grande Depressão.

A seguinte passagem do Relatório sobre o Desenvolvimento Mundial, emitido em 1997 pelo Banco Mundial, registrou o crescimento das atribuições estatais nos seguintes termos:

“Assim, o Estado assumiu novos papéis e ampliou as funções que já vinha desempenhando. Em meados do século, a variedade de tarefas executadas pelas instituições públicas incluía não só uma ampla provisão de infraestrutura e serviços públicos, mas também apoio muito maior aos serviços de educação e saúde. Nos três e meio decênios de 1960 a 1995, os governos dos países industrializados duplicaram de tamanho, e grande parte dessa expansão foi provocada por aumentos nas transferências e subsídios.”¹⁴

Observe-se que o crescimento das atividades estatais trouxe consigo a necessidade de recursos para o seu custeio e, desse modo, a transformação dos Estados ocidentais em Estados Fiscais, os quais dependem da arrecadação tributária para a consecução de seus fins.¹⁵

Há, assim, importante relação entre a participação estatal na vida das pessoas de Direito Privado e a ampliação das carências arrecadatórias do Poder Público, que passa a ter na arrecadação tributária a fonte de recursos indispensáveis para o custeio de suas atividades. Como destaca JUAN MANUEL BARQUERO ESTEVAN:

“Faz já alguns anos, em um trabalho que pode ser tido já por um clássico na literatura sobre o Estado social, Ernst Forsthoff afirmava que o Estado fiscal ou impositivo constitui o vínculo indispensável de união entre os princípios do Estado de Direito e Estado social, porque somente através das possibilidades de

14 BANCO MUNDIAL. *Relatório Sobre o Desenvolvimento Mundial*: 1997. Washington: Banco Mundial, 1997, p. 22. Sobre o tema, ver: COUTO E SILVA, Almiro. Notas sobre o Conceito de Ato Administrativo. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (Coords.). *Direito Administrativo*: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 272; PEREZ, Marcos Augusto. *A Administração Pública Democrática*: Institutos de Participação Popular na Administração Pública. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 39; GUEDES, Demian. *Processo Administrativo e Democracia*: Uma Reavaliação da Presunção de Veracidade. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 42-43.

15 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André Rocha. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 14-20.

ingerência do Estado impositivo pode-se garantir o desenvolvimento do Estado social, sob uma estrita observância, ao próprio tempo, das formas do Estado de Direito e, concretamente, do respeito do Direito de propriedade. Apontava, assim, a tese de que a configuração do Estado como “impositivo” constitui um pressuposto funcional do Estado social, pois este só pode alcançar seus objetivos recorrendo ao imposto como instrumento financeiro.”¹⁶

Por outro lado, a participação do Estado na vida social trouxe consigo uma modificação na função estatal preponderante em cada época histórica.

Com efeito, tendo em vista que o Estado Liberal tinha por finalidade a estabilização e a manutenção da classe burguesa no poder, a função estatal prevaemente naquele período era a legislativa, transformando o Parlamento no senhor das regras impositivas à sociedade, principalmente nas situações em que era possível a intervenção estatal na esfera privada, com a consequente restrição da liberdade.¹⁷

A “deificação” da função legislativa tinha como propósito evitar os abusos e desmandos daqueles que exerciam a Função Executiva àquela época, ou seja, os monarcas. Como afirma PAULO BONAVIDES, “o liberalismo – expressão da filosofia política triunfante – se domiciliava nos Parlamentos. E produzira também uma técnica de governo que veio a coroar a ascendência notória do Poder

16 ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el Estado Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002, p. 33. Ver, também: SANCHES, José Luís Saldanha. *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1985, p. 310-311; TORRES, Ricardo Lobo. Mutações do Estado Fiscal. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (Coords.). *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 1065; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 57; COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 18; HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 15; ASIS ROIG, Rafael de. *Deberes y Obligaciones en la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 401; NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 185-187; NABAIS, José Casalta. *Por uma Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 163-196; GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 154. Para um estudo acerca da teoria dos custos dos direitos ver: AMARAL, Gustavo. *Direito, Escassez & Escolha: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001; GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

17 CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas. O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 11.

Legislativo, ao qual se cometera o exercício da soberania: o parlamentarismo. Com o governo da maioria parlamentar e da responsabilidade ministerial, ao tempo do Estado liberal, conheceu o Poder Legislativo uma fase áurea, impossível agora de viver ou restaurar em toda a plenitude”.¹⁸

O declínio do Estado Liberal e o consequente crescimento das atribuições estatais modificaram esse quadro, uma vez que as novas atividades do Estado dependiam de maior celeridade da atividade administrativa e não poderiam se ver emperradas por deliberações do Parlamento.¹⁹ Nas palavras de GIUSEPPE DE VERGOTTINI:

“O advento da política social pôs em crise a tradicional concepção da separação dos poderes, determinando a passagem do ‘Estado Legislativo’ ao ‘Estado Administrativo’. Segundo a teoria liberal da separação dos poderes, ao Parlamento era atribuída a função de fazer as normas jurídicas gerais e abstratas, enquanto ao Governo cabia a função de seguir a vontade normativa da assembleia representativa. Ao contrário, hoje a lei assume frequentemente um conteúdo especial e concreto, enquanto o Governo, para satisfazer o crescimento da demanda de normas características do Estado Social, tende muito frequentemente a fazer uso, e em alguns casos o abuso – pensemos no fenômeno do crescimento da decretação de urgência ou dos decretos legislativos integrativos e corretivos – de seus poderes normativos, a fim de deixar óbvia a incapacidade do instrumento legislativo de satisfazer em tempo razoável as exigências de normas (a assim denominada fome de normas). O tempo excessivamente longo do processo legislativo impede o Parlamento de atender com tempestividade

18 BONAVIDES, Paulo. O Poder Legislativo no Moderno Estado Social. In: *As Tendências Atuais do Direito Público: Estudos em Homenagem ao Prof. Afonso Arinos*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 29. No mesmo sentido: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *A Democracia no Limiar do Século XXI*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 101-102; GUERRA, Sérgio. *Discricionariedade e Reflexividade: Uma nova teoria sobre as escolhas administrativas*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 41-44.

19 Cf. BONAVIDES, Paulo, *O Poder Legislativo no Moderno Estado Social*, 1976, p. 37. Ver, também: CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 17; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do Processo Legislativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 14-15. Sobre o declínio da Função Legislativa ver, ainda: AMARAL, Roberto. Apontamentos para a Reforma Política: A democracia representativa está morta – viva a democracia participativa. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 151, jul.-dez. 2001, p. 29-65; DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 220-221. Para um exame da preponderância do Poder Executivo, ver: HAURIOU, Maurice. *Principios de Derecho Público y Constitucional*. Tradução Carlos Ruiz del Castillo. Granada: Editorial Comares, 2003, p. 482-489.

*às mudanças sociais e requer, portanto, a ampliação dos poderes normativos do Governo.*²⁰

Atualmente, outro aspecto que justifica, no Brasil, o declínio da supremacia do Poder Legislativo sobre o Executivo, é o fato de que também aqueles que chefiam o exercício desta Função estatal são eleitos pelo povo nos mesmos moldes que os membros do Legislativo.²¹

O tecnicismo que envolve grande parte das decisões que devem ser tomadas pelo Poder Público também leva ao declínio do Legislativo, uma vez que as Câmaras representativas muitas vezes se vêm impotentes para estabelecer as regras de conduta que devem ser observadas no seio da coletividade.²² Este cenário leva ao fenômeno da “inflação” legislativa, decorrência da tentativa do Poder Legislativo de, através da “produção” de novas leis, acompanhar as mudanças sociais.²³

Por fim, não se pode deixar de mencionar que a globalização, com o crescimento dos tratados internacionais e do Direito Comunitário e o desenvolvimento de uma dogmática que apregoa sua prevalência sobre as normas de direito interno, leva também ao declínio do Poder Legislativo e à valorização

20 VERGOTTINI, Giuseppe de. A “Delegificação” e a sua Incidência no Sistema de Fontes do Direito. Tradução Fernando Aurélio Zilveti. In: BARROS, Sérgio Resende; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Constitucional: Estudos em Homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 167. Ver, também: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do Direito Constitucional Contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 248; NASCIMENTO, Rogério José Bento Soares do. *Abuso do Poder de Legislar: Controle Judicial da Legislação de Urgência no Brasil e na Itália*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 48-49.

21 Cf. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 26. Como relata PONTES DE MIRANDA, “Nas Constituições da Europa, após a Primeira Guerra Mundial, procurou-se reforçar o Poder Executivo como solução nova às relações entre tal Poder e o Legislativo. Democrático, também, hoje, o Executivo, não se trata de **regressão**, mas de **reajustamento**. Rigorosamente, se o povo elege um homem para redigir uma lei, seria o mesmo que eleger 20, 200, 2.000: a legislação seria igualmente democrática. Ora, a experiência mostrou que as assembleias se tornaram corpos autônomos, desligados do povo, de modo que a personalidade de um homem não seria separação maior entre a **vontade geral** e a lei do que a entidade transindividual e transpopular das assembleias” (MIRANDA, Pontes de. Independência e Harmonia dos Poderes. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 20, abr.-jun. 1972, p. 9).

22 Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 52-53; SALDANHA, Nelson. *Sociologia do Direito*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 182-183.

23 Cf. VERGOTTINI, Giuseppe de. A “Delegificação” e a sua Incidência no Sistema de Fontes do Direito, 1999, p. 167; MARTINES, Temistocle. *Diritto Costituzionale*. 10. ed. Milano: Giuffrè, 2000, p. 51; ITALIA, Vittorio. *Diritto Costituzionale*. Milano: Giuffrè, 2002, p. 27; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do Processo Legislativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 13; CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*, 2000, p. 54-61; MEDAUAR, Odete. Segurança Jurídica e Confiança Legítima. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 118.

do Executivo, responsável pela discussão e elaboração dos tratados, enquanto o Legislativo, no ordenamento jurídico pátrio, é apenas o órgão de referendo.²⁴

A todos os aspectos antes mencionados soma-se, na experiência republicana brasileira, o caráter autocrático do Poder Executivo, que só recentemente conheceu, de forma contínua, os imperativos da democracia. SERGIO VICTOR TAMER, em estudo sobre a hipertrofia do Poder Executivo Brasileiro afirma:

*“Uma breve leitura interpretativa da nossa história republicana poderá nos levar a entender melhor essa hipertrofia, na qual se destacam quatro relevantes questões: a) os vícios do sistema eleitoral; b) o exercício de um presidencialismo imperial; c) o papel do Exército como ‘poder moderador’; d) o abuso do poder de legislar, via medidas provisórias.”*²⁵

Note-se que, atualmente, o Estado-Administração acumula muitas funções estatais, como a prestação de serviços, a regulação e o fomento das atividades particulares e, em alguns casos, a emissão de normas de conduta para a vida em sociedade.

Em face dessas atribuições, cresceram, em igual proporção, o aparato estatal necessário ao seu cumprimento e as situações em que os administrados são obrigados a se relacionar com os órgãos do Estado, que passam a interferir diretamente nos interesses individuais.

O crescimento das atividades da Administração Pública e o correspondente aumento das relações entre os cidadãos e o Estado tiveram como reflexo a procedimentalização²⁶ da atividade estatal com maior participação dos

24 Nesse mesmo sentido: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 71-72. Para um estudo dos debates envolvendo o relacionamento do direito interno com o direito internacional, ver: ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: O Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Um estudo sobre a interpretação dos tratados internacionais tributários foi feito em: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

25 TAMER, Sergio Victor. *Fundamentos do Estado Democrático e a Hipertrofia do Executivo no Brasil*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 168-169.

26 Sobre a procedimentalização administrativa traz-se à colação a seguinte passagem de MARÇAL JUSTEN FILHO: “A procedimentalização consiste na submissão das atividades administrativas à observância de procedimentos como requisito de validade das ações e omissões adotadas. Significa que a função administrativa se materializa em atividade administrativa, que é um conjunto de atos. Esse conjunto de atos deve observar uma sequência predeterminada, que assegure a possibilidade de controle do poder jurídico para realizar os fins de interesse coletivo e a promoção dos direitos fundamentais.

A procedimentalização é uma exigência de cunho formalista. A atuação administrativa tem de materializar-se de modo formal, seguindo uma ordenação lógica destinada a evitar a imposição de concepções puramente subjetivas do titular da competência. Essa imposição prevalece ainda quando existe disciplina discricionária da atividade administrativa” (JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 215).

administrados na realização (*procedimento administrativo*) e controle (*processo administrativo*) dos atos administrativos.

Com efeito, uma vez que a atuação estatal passou a ter grande importância na vida das pessoas nos tempos atuais, elas não poderiam ser alijadas da possibilidade de participar ou controlar a tomada das decisões que influenciassem direta ou indiretamente, em maior ou menor grau, a sua esfera de interesses. A propósito, a seguinte lição de CAIO TÁCITO:

“O Direito Administrativo contemporâneo tende ao abandono da vertente autoritária para valorizar a participação de seus destinatários finais quanto à formação da conduta administrativa.

O Direito Administrativo de mão única caminha para modelos de colaboração, acolhidos em modernos textos constitucionais e legais, mediante a perspectiva de iniciativa popular ou de cooperação privada no desempenho das prestações administrativas.”²⁷

Com a procedimentalização, os atos administrativos passam a ser precedidos por outros atos, ou subordinados ao controle de sua conformidade com as leis, e a ser praticados no âmbito de uma relação jurídica regida por determinados princípios constitucionais e regras jurídicas.²⁸

27 TÁCITO, Caio. *Direito Administrativo Participativo*. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 216, jul.-set. 1997, p. 2. Como observa ADRIANA DA COSTA RICARDO SCHIER, “O direito de participação do cidadão na esfera administrativa, conforme já referido, apresenta-se em, basicamente, duas dimensões. Uma primeira está direcionada à concretização do princípio do Estado de Direito enquanto a outra é voltada à efetivação do Estado Democrático.

Nesta última perspectiva, pode-se afirmar, desde logo, que o direito de participação é o direito que se traduz na possibilidade de intervenção direta ou indireta do cidadão na gestão administrativa, de caráter consultivo, deliberativo ou fiscalizatório” (SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. *A Participação Popular na Administração Pública: o Direito de Reclamação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 57-58). No mesmo sentido: DROMI, Roberto. *El Derecho Público en la Hipermodernidad*. Madrid: Hispania Libros, 2005, p. 274-275; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 14-15; GALVÃO, Rodrigo. Devido Processo Legal, Ampla Defesa e Contraditório no Processo Administrativo. *Revista IOB de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 21, set. 2007, p. 131-132.

28 O Professor MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO relaciona a importância da procedimentalização da atividade estatal com o crescimento da intervenção administrativa. Ver: FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. As Garantias Jurídicas no Processo Administrativo. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 448, fev. 1973, p. 20-21.

1.2. FUNÇÕES DA PROCEDIMENTALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES ESTATAIS

ODETE MEDAUAR,²⁹ em seu estudo sobre a processualidade no Direito Administrativo, elenca diversas finalidades que seriam inerentes à procedimentalização da atuação estatal.

Das finalidades/funções referidas pela autora, podem ser destacadas as seguintes: (a) legitimação da atividade administrativa; (b) garantia dos direitos dos administrados; (c) facilitação do controle da Administração Pública; (d) fornecimento de informações, com benefício do conteúdo das decisões; e (e) proteção da eficácia das decisões, acrescentando-se uma sexta finalidade, (f) a possibilidade de provocação, pelos administrados, do controle do mérito dos atos administrativos discricionários.

Passa-se, então, à análise de cada uma dessas funções da procedimentalização de certas atividades inerentes à Administração Pública, notadamente daquelas que intervêm na liberdade dos indivíduos.

1.2.1. Legitimação da Atividade Administrativa

Uma primeira função da procedimentalização da atividade administrativa consiste em atribuir legitimidade às atuações do Estado que produzam efeitos na esfera jurídica das pessoas. Como destaca PATRÍCIA BAPTISTA, com a constitucionalização da Administração Pública após o segundo Pós-Guerra, “despertou-se para a necessidade de democratizar as práticas da Administração Pública por meio da maior participação dos administrados na vida administrativa. As novas feições da Administração no Estado-providência, de fato, desequilibraram o modelo de organização estatal baseado na separação entre as funções de criação e execução do direito. Diante de uma função administrativa com atribuições e poderes muito superiores aos que foram inicialmente concebidos no Estado liberal, as formas tradicionais de legitimação democrática – restritas à representação política através do parlamento e da Chefia do Executivo – tornaram-se insuficientes. Abriu-se, assim, o espaço para o desenvolvimento da participação administrativa como meio de legitimação próprio da Administração”.³⁰

29 MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 61-69.

30 BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 29.

Assim, num Estado que se proclame democrático, o Poder Estatal emana do povo e é exercido pelo povo em seu proveito (LINCOLN).³¹ Como salientado por HANS Kelsen, “democracia significa identidade entre governantes e governados, entre sujeito e objeto do poder, governo do povo sobre o povo”.³²

O exercício do Poder estatal exige legitimidade de quem o exerce, sendo que essa legitimidade somente lhe pode ser deferida pelo próprio povo, o destinatário da atuação do Estado.

Se em um Estado democrático o poder emana do povo, é exercido pelo povo e para o povo, sempre que a Administração Pública vier a intervir no exercício de direitos dos indivíduos, a legitimidade de tal atuação deverá emanar do próprio povo.

A legitimação advém das normas jurídicas, editadas pelos representantes do povo, que atribuem competência às autoridades administrativas para praticar determinados atos. Esta, a *legitimação em abstrato do exercício do poder pela Administração Pública*.

Todavia, conforme destaca ODETE MEDAUAR “no âmbito estatal, a imperatividade característica do poder, para não ser unilateral e opressiva, deve encontrar expressão em termos de paridade e imparcialidade, no processo pré-constituído. Daí a importância dos momentos de formação da decisão como legitimação do poder em concreto, pois os dados do problema que emergem no processo permitem saber se a solução é correta ou aceitável e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades para as quais foi atribuído”.³³

Note-se, portanto, que, a par de uma legitimidade abstrata do exercício do poder, o Estado Democrático de Direito demanda uma legitimação concreta.

31 Para JOSÉ AFONSO DA SILVA “a democracia é um processo de convivência social em que o poder emana do povo, há de ser exercido, direta ou indiretamente, pelo povo e em proveito do povo” (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional* Positivo. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 130).

32 Kelsen, Hans. *A Democracia*. Tradução Ivone Castilho Benedetti *et al.* São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 35.

33 MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 65. Como aponta WALLACE PAIVA MARTINS JÚNIOR, “a participação na Administração Pública é expressão da insuficiência da lei para legitimação da progressiva intervenção estatal no domínio social e econômico e o contrastante reforço dos meios e mecanismos de garantia dos particulares. Compensa o déficit da ‘democraticidade oligárquica’ pela superação da natureza impositiva e exclusivamente unilateral das decisões públicas. Essa alteração do exercício do poder ocorre, por exemplo, na autogestão e na cogestão pela intervenção de novos sujeitos no processo decisório” (MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 302). Ver, também: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 12-15; MOREIRA, Bernardo Motta. *Controle do Lançamento Tributário pelos Conselhos de Contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013, p. 71-83.

Esta é alcançada por meio da procedimentalização de determinadas atuações estatais ou dos processos de controle de tais atividades, que viabilizam a participação dos administrados em atos das autoridades administrativas que venham a interferir em sua esfera jurídica.³⁴

Não discrepa desse entendimento o pensamento de DAVID DUARTE, para quem “a intervenção dos particulares no processo de formação da decisão, orientada no sentido da influência e do condicionamento desse processo, basta, por si só, para propiciar a revisão dos meios de legitimação administrativa e para reequacionar o problema da falta de legitimidade própria da administração pública. A menos intensa recondutibilidade ao povo que se verifica na Administração pública em contraposição ao poder político propicia que o problema da legitimidade tenha sido transferido da titularidade para o exercício e que seja ao nível da legalidade que se encontra o suporte de legitimidade da função administrativa”.³⁵

A legitimação do exercício do poder pelo processo teve forte influência do ideário de NIKLAS LUHMANN.³⁶ Como assevera JOÃO MAURÍCIO ADEODATO:

“O sentido que Luhmann empresta ao termo ‘legitimidade’, transformando-o em ‘legitimação’, é peculiar. A legitimidade passa a ser vista como uma prontidão generalizada para acatar decisões que ainda não foram tomadas, isto é, ainda indeterminadas quanto ao seu conteúdo real e empírico. A legitimidade seria uma ‘... ilusão funcionalmente necessária, pois se baseia na ficção de que existe possibilidade de decepção rebelde, só que esta não é, de fato, realizada’. ‘Legítimo’, passa a significar ‘de acordo com procedimentos jurídicos

34 Cf. DROMI, Roberto. *El Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 45; GALLIGAN, D. J. *Due Process and Fair Procedure*. Oxford: Clarendon Press, 1996, p. 129; PIERCE JR., Richard J.; SHAPIRO, Sidney A.; VERKUL, Paul R. *Administrative Law and Process*. 3rd. ed. New York: Foundation Press, 1999, p. 24-36; BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 130-131; FERRAZ, Sergio. Processo Administrativo e Constituição de 1988. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 1, jan.-mar. 1993, p. 86; MARINONI, Luiz Guilherme. *Novas Linhas do Processo Civil*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 252; JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 218; BIGOLIN, Giovani. *Segurança Jurídica: A Estabilização do Ato Administrativo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 26-27.

35 DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório*. Coimbra: Almedina, 1996, p. 160-161. Corroborando o entendimento ora exarado, sob o prisma do processo civil, ver: MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do Processo de Conhecimento: A Tutela Jurisdicional Através do Processo de Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 57.

36 Ver: LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo Procedimento*. Tradução Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: UNB, 1980, p. 173-174.

prefixados’, perdendo definitivamente qualquer conteúdo externo, transcendente, imanente ou o que quer que seja. A legitimidade não é, mas processa-se. Por isso é ‘legitimação.’”³⁷

Note-se que a legitimação procedimental pregada por LUHMANN tem como premissa o compromisso com a aceitação, pelos envolvidos no processo, da decisão que ao final será proferida, seja ela qual for. É da natureza do processo a incerteza sobre seu resultado, o qual, nada obstante, deverá ser aceito pelos interessados aprioristicamente.³⁸

A participação dos interessados no processo e a submissão a seu resultado são exatamente a fonte de legitimação da interferência na esfera de interesses dos indivíduos.³⁹

Em face das razões jurídicas ora apresentadas, pode-se assinalar que uma primeira função exercida pela procedimentalização das atividades administrativas consiste na *legitimação, em concreto, de tais atividades*, isso a partir da possibilidade de *participação*, na formação ou controle dos atos administrativos, daqueles em cuja esfera jurídica venham tais atos a produzir efeitos.⁴⁰ Trazendo à colação o entendimento de CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA:

37 ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica: Para uma Teoria da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 74.

38 Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 1983, v. I, p. 178.

39 Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 1983, v. II, p. 65-66. Ver, também: MASTRANGELO, Claudio. *Agências Reguladoras e Participação Popular*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005, p. 104.

40 Conforme lecionam ADA PELLEGRINI GRINOVER, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO e ANTÔNIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA, ao analisarem a questão da legitimação no âmbito do processo judicial, “investigações sociológicas e sociopolíticas sobre o processo levaram a doutrina a afirmar que a observância do procedimento constitui fator de legitimação do ato imperativo proferido ao final pelo juiz (provimento jurisdicional, esp. sentença de mérito). Como o juiz não decide sobre negócios seus, mas para outrem, valendo-se do poder estatal e não da autonomia da vontade (poder de auto-regulação de interesses, aplicável aos negócios jurídicos), é compreensível a exigência de legalidade no processo, para que o material preparatório do julgamento final seja recolhido e elaborado segundo regras conhecidas de todos. Essa idéia é uma projeção da garantia constitucional do devido processo legal” (GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 288). Ver também BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo, Sociedade: Para uma Teoria Geral da Política*. 7. ed. Tradução Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 93; MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva, *Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular*, 2004, p. 23; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Juridicidade, Pluralidade Normativa, Democracia e Controle Social*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 109. Em sentido contrário, defendendo que a participação dos administrados no processo administrativo não tem funções legitimadoras, mas visa, isso sim, resguardar a imparcialidade da

“O processo administrativo democrático não é senão o encontro da segurança jurídica justa. Ele é uma das formas de concretização do princípio da legitimidade do poder, na medida em que se esclarecem e se afirmam os motivos das decisões administrativas. Tais decisões são questionadas e deslindadas no processo administrativo e, nessa sede, o poder, no exercício do qual elas foram adotadas, recebe sua condição legítima própria.”⁴¹

1.2.2. Garantia dos Direitos dos Administrados

Uma primeira revolução nas relações entre a Administração Pública e os administrados se deu com o surgimento do ato administrativo, que, na lição de ODETE MEDAUAR, *“configura importante conquista, por inserir entre a vontade da autoridade e um efeito sobre direito dos indivíduos um conjunto de preceitos destinados justamente a disciplinar essa atuação e a prefixar esses efeitos”*.⁴²

Atualmente, não bastando os atos administrativos como instrumento de garantia dos administrados, demanda o Estado democrático que eles sejam conformes com os ditames legais, e que, em diversas situações, sejam precedidos ou passíveis de controle por meio de um processo administrativo.⁴³

Outra função da procedimentalização da atuação administrativa é a tutela e garantia dos direitos das pessoas, a partir da exigência de que todo e qualquer ato administrativo do qual emanem efeitos sobre relações jurídicas “individuais”, que limite o exercício de direitos, conte, ou, ao menos, possa contar, uma vez que *voluntária*, com a participação dos administrados, que terão o direito de se manifestar acerca da pretensão estatal (corolário do princípio do devido processo legal)⁴⁴ e exigir sua conformidade com as disposições legais.

Essa função da procedimentalização do agir da Administração Pública pode ser encarada como uma forma de garantia dos direitos fundamentais dos

Administração, ver: RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. *O Princípio da Imparcialidade da Administração Pública*. Coimbra: Almedina, 1996, p. 159; BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 77.

41 ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 136, out.-dez. 1997, p. 7.

42 MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 158.

43 Ver: BIGOLIN, Giovani, *Segurança Jurídica: A Estabilização do Ato Administrativo*, 2007, p. 28-29.

44 Cf. MEDAUAR, Odete, *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 62; FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25.

administrados, os quais poderiam ser afetados por atos praticados de forma abusiva pelas autoridades administrativas.⁴⁵

Destacando a função garantística do processo administrativo, RICARDO LOBO TORRES assevera que o processo administrativo fiscal visa ao “controle da justa e legal aplicação das normas tributárias aos fatos geradores concretos. É um dos instrumentos para a efetivação da justiça tributária e para a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte”.⁴⁶

Reflexo deste viés garantístico da procedimentalização da ação estatal é a segurança e estabilidade das relações entre a Administração Pública e os administrados.

Como destaca SHIRLEI SILMARA DE FREITAS MELLO, levando em conta entendimento de ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO, “o regime jurídico administrativo ‘favorece a tônica funcional: os agentes estatais exercitam o poder em nome de uma finalidade, desempenham uma função. O procedimento impõe previsibilidade, estabilidade, e exigibilidade’. No campo do Direito Administrativo, a segurança jurídica mede-se pelo grau de generalidade e previsibilidade na interpretação e aplicação das normas que disciplinam a atividade dos agentes públicos quando no desempenho da função administrativa”.⁴⁷

1.2.3. Facilitação do Controle da Administração Pública

Como se sabe, o administrador público goza de diversos poderes e prerrogativas necessários ao desempenho de suas atividades.

Esses poderes e prerrogativas, conforme CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, configuram uma *função*, ou seja, trata-se de posições ativas exercidas pela autoridade pública com vistas à consecução de fins públicos, isto é, em

45 Cf. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Processo Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 93.

46 TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, jul. 1999, p. 78. A eficácia garantística do processo administrativo fiscal fica mais evidente em sistemas como o brasileiro, em que as atividades de liquidação foram delegadas aos contribuintes com a contrapartida da delegação de importantes poderes de fiscalização às autoridades fazendárias, as quais, como é sabido, nem sempre pautam seus comportamentos pelos marcos da legalidade (Cf. DÍAZ, Vicente Oscar. *La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributarios*. Depalma: Buenos Aires, 1994, p. 217). Também destacando a função garantística do processo: LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. *O Procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares*. Coimbra: Coimbra Editora, 1995, p. 92; CRETELLA JR., José. *Controle Jurisdicional do Ato Administrativo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 331.

47 MELLO, Shirlei Silmara de Freitas. *Tutela Cautelar no Processo Administrativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 122-123.

benefício de interesses de terceiros. Nas suas palavras, “na função, o sujeito exercita um poder, porém o faz em proveito alheio, e o exercita não porque acaso queira ou não queira. Exercita-o porque é um *dever*”.⁴⁸

Nesse contexto, tem-se que os poderes e prerrogativas gozados pelo Administrador Público não lhe são deferidos para que atue em benefício próprio, mas sim para que lhe seja possível atender da melhor forma aos interesses coletivos, cumprindo os ditames legais. Assim, é razoável que os destinatários da atuação pública possam controlá-la, fiscalizá-la e evitar que as autoridades administrativas abusem dos poderes que lhes são conferidos.⁴⁹

EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA destaca que esta função da procedimentalização já se encontrava presente em sua origem na França, com o surgimento do Conselho de Estado, o qual “vai começar a tomar em consideração as denúncias que os cidadãos lhe levavam sobre irregularidades graves cometidas pela administração”.⁵⁰

Em face dessas considerações, tem-se como função da procedimentalização a facilitação de tal controle por meio da participação dos administrados na produção de determinados atos administrativos,⁵¹ e, ainda, a previsão do processo como efetivo instrumento de realização do controle da legalidade dos atos administrativos.

A relação dessa função do processo administrativo com a democratização da atuação da Administração Pública foi assim exposta por ODETE MEDAUAR, com base em NORBERTO BOBBIO: “tendo em vista que a controlabilidade da

48 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discrecionalidade e Controle Jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 14. Ver, também: SANTOS NETO, João Antunes dos. *Da Anulação Ex Officio do Ato Administrativo*: Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004, p. 56-58; TABORDA, Maren Guimarães. Função Administrativa e Função de Governo: o “giro do conceito” e a condução política do Estado. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito*: Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 262-269; BOTTALLO, Eduardo. Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário e os Direitos que lhe cabe assegurar. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*: 3º Volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 55; GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função. In: FERRAZ, Roberto (Coord). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 165-176.

49 Como assevera ODETE MEDAUAR, “na Administração inserida em Sociedade e Estado caracterizados pela complexidade sociopolítico-econômica e pela multiplicidade de interesses, o procedimento também é meio para que os diversos interesses afluam antes da tomada de decisões; permite o confronto objetivo e mesmo a coexistência de interesses. Com isso propicia, ainda, o controle dos indivíduos e grupos sobre a atividade administrativa” (MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 210-211).

50 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Problemas del Derecho Público al Comienzo de Siglo*. Madrid: Civitas, 2001, p. 35.

51 Cf. FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 415. No mesmo sentido: GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação – uma Visão Funcional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 87.

Administração vincula-se à democracia e à incontornabilidade, ao arbítrio, o processo administrativo, também no tocante ao objetivo de facilitar o controle, se coaduna à ideia de Administração democrática”.⁵²

É importante observar que a função de controle dos processos administrativos não se resume à sua viabilização aos administrados e, via de consequência, ao Poder Judiciário. Antes visa viabilizar a autotutela administrativa e possibilitar que os atos administrativos sejam revistos pelo Poder Público, que, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no verbete da Súmula nº 473, pode (deve) anular os próprios atos que venham a ser considerados ilegais (art. 53 da Lei nº 9.784/99).

1.2.4. Fornecimento de Informações com Benefício do Conteúdo das Decisões

Conforme será examinado mais adiante, um dos princípios que regem o processo administrativo é o princípio da verdade material, corolário do princípio da legalidade, segundo o qual a Autoridade Administrativa tem o dever de envidar todos os esforços para descobrir as circunstâncias em que determinado fato, que produziu efeitos relevantes para a Administração Pública e para o administrado, ocorreu.⁵³

Tendo em vista o dever do Administrador Público de buscar a verdade material, tem-se que a atuação procedimental vem favorecer a realização prática de tal finalidade, uma vez que a participação do administrado, trazendo informações e documentos, requerendo e apresentando perícias, em suma, fornecendo subsídios para a decisão do agente julgador administrativo, torna possível a descoberta, a mais verossímil possível, das circunstâncias em que ocorreram os fatos que se mostram relevantes para a Administração Pública e para o administrado.⁵⁴

52 MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 69.

53 Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 45-89; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 122-123.

54 Nesse sentido, traz-se à colação, uma vez mais, os ensinamentos de JOÃO CARLOS SIMÕES GONÇALVES LOUREIRO, para quem “a participação dos interessados, independentemente das virtualidades democráticas ou da articulação com a ideia de tutela resultante do Estado de Direito, apresenta-se como um elemento fundamental em procedimentos complexos que lidam com altos graus de incerteza. O contributo dos participantes passa pelo fornecimento de informações à Administração que podem suprir déficit de informação da máquina administrativa, melhorando a qualidade da decisão. Por outro lado, os efeitos legitimatórios no plano empírico

Esta função da procedimentalização da atuação administrativa, segundo a qual a participação do administrado contribui para a prática de atos administrativos mais consistentes, encontra-se alinhada ao princípio da cooperação, recentemente inserido de forma explícita na Constituição Federal, no § 3º do seu artigo 145.⁵⁵

1.2.5. Proteção da Eficácia das Decisões

A essa função do processo administrativo pode-se conferir sentido mais psicossociológico do que propriamente jurídico, uma vez que corresponde à maior possibilidade de o administrado aceitar um ato administrativo praticado

facilitam, em regra, a implementação das decisões, reduzindo os custos que resultariam num outro cenário” (LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. *O Procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares*. Coimbra: Coimbra Editora, 1995, p. 143). Nas palavras de GUSTAVO HENRIQUE JUSTINO DE OLIVEIRA, “visando um melhor conteúdo e eficácia das decisões administrativas cujos efeitos recaiam sobre a população, impende ao poder público dignificar a fase instrutória dos procedimentos a elas correspondentes, ampliando as possibilidades de fornecer e angariar informações úteis, fator essencial ao correto desempenho da função administrativa” (OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. Participação Administrativa. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Jurueña Villela (Coords.). *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 413). Ver também: GALLIGAN, D. J., *Due Process and Fair Procedure*. Oxford: Clarendon Press, 1996, p. 131; SIMÕES, Mônica Martins Toscano. *O Processo Administrativo e a Invalidação de Atos Viciados*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 59; JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 218. A importância da contribuição do administrado para a tomada de decisão pela Administração Pública mostra-se ainda mais presente no Direito Tributário brasileiro atual, que transferiu as atividades de apuração aos contribuintes, a quem cabe informar à Fazenda os fatos tributários praticados. Como destaca MARÍA JOSÉ RODRÍGUEZ: “As faculdades denominadas de ‘verificação e fiscalização’ com que conta o órgão arrecadador, resultam inerentes à potestade que exhibe a Administração fiscal de determinar a obrigação fiscal e encontram correlação no dever de colaboração do contribuinte ou responsável.

Certamente, a consideração do particular administrado no procedimento administrativo como um colaborador da Administração adquire particulares dimensões no procedimento tributário impositivo, tanto que neste âmbito encontra particular apoio no dever de contribuir que tem todo cidadão ao custeio dos gastos públicos” (RODRÍGUEZ, María José. *El Acto Administrativo Tributario: Con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*. Buenos Aires: Abaco, 2004, p. 163). Em tal cenário tem sentido o entendimento de GUILLERMO A. LALANNE, para quem “o dever de colaboração em matéria tributária constitui uma autêntica prestação pessoal de caráter público que se fundamenta no dever de contribuir que tem todo cidadão ao custeio dos gastos públicos” (LALANNE, Guillermo A. Las Facultades de la Administración Tributaria: Las actuaciones de los inspectores y deberes de colaboración. In: ALTAMIRANO, Alejandro. *El Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, p. 113).

⁵⁵ Sobre o tema, ver: GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024, p. 752-780.

após o trâmite de um processo no qual lhe foi reconhecido o direito de deduzir razões e apresentar provas, do que de um ato praticado pelo Administrador Público sem a sua participação. Como salienta DAVID DUARTE, “a presença no procedimento, para além dos fins que persegue, já referidos, e aqui numa avaliação mais sociológica do que jurídica, permite atingir também um objetivo de diminuir o desagrado potencial que pode decorrer da decisão”.⁵⁶

1.2.6. Controle do Mérito dos Atos Administrativos

Como se sabe, o controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário não é irrestrito, não podendo o juiz substituir o administrador na determinação da conveniência e oportunidade de suas decisões, sob pena de se violar o princípio da separação dos poderes.

Assim, o controle jurisdicional dos atos administrativos deve se limitar à verificação de sua legalidade e do atendimento ao princípio da proporcionalidade, que será analisado sob o prisma da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito do ato praticado ou que se pretende praticar.⁵⁷

Nesse contexto, os aspectos de conveniência e oportunidade outorgados pela lei à discricionariedade da Administração Pública estão imunes ao controle jurisdicional, *salvo no que se refere à verificação do atendimento ao princípio da proporcionalidade*.

Em vista dessas considerações, é possível acrescentar como uma das funções da procedimentalização da atuação estatal a colocação à disposição dos administrados de um instrumento de controle e participação na escolha dos aspectos de conveniência e oportunidade que pautam a decisão administrativa.

56 DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação*: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório. Coimbra: Almedina, 1996, p. 170. Nesse mesmo sentido: MEDAUAR, Odete, *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 64.

57 Como destaca CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, “haverá indevida intromissão judicial na discricionariedade administrativa se o juiz se propuser a sobrepor seu critério pessoal a outro critério, **igualmente admissível e razoável**, adotado pelo administrador. Não haverá indevida intromissão judicial na correção do ato administrativo se o critério ou opção do administrador houverem sido **logicamente insustentáveis, desarrazoados, manifestamente impróprios ante o plexo de circunstâncias reais envolvidas**, resultando por isso na eleição de providência desencontrada com a finalidade legal a que o ato deveria servir” (MELLO, Celso Antônio Bandeira. Controle Judicial dos Atos Administrativos. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 65, jan.-mar. 1983, p. 37). Para uma análise mais detida sobre o tema, ver: BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 224-238.

Nas palavras do jurista português JOÃO CARLOS SIMÕES GONÇALVES LOUREIRO, “o procedimento administrativo desempenha uma importante tarefa de compensação do déficit de controle judiciário. Por outras palavras: afirma-se que o alargamento da reserva de Administração e a consequente limitação do controle jurisdicional trazem consigo a necessidade de um reforço da dimensão procedimental, em virtude da impossibilidade de uma revisão plena das decisões administrativas”.⁵⁸

1.3. PROCEDIMENTALIZAÇÃO E SOCIEDADE DE RISCO

O século XX trouxe notáveis modificações à dinâmica da vida do homem sobre a Terra. De fato, pela primeira vez em nossa história, o desenvolvimento técnico-científico, assim como as vicissitudes do modelo socioeconômico prevalente põem em risco de continuidade a própria perpetuação da espécie humana.

De outro lado, como bem notou MANUEL ATIENZA, vive-se um paradoxo, na medida em que, também pela primeira vez em sua história, a humanidade possui conhecimento e recursos para que todos tenham acesso a níveis básicos de educação, saúde, moradia e alimentação, sem que, entretanto, tenha sido alcançado um estágio rudimentar de justiça social em termos globais.⁵⁹

As transformações iniciadas no século passado e que continuam se processando no atual trouxeram consigo o fenômeno referido como *modernização reflexiva*,⁶⁰ o qual, nas palavras de ULRICH BECK, representa a “possibilidade de uma (auto)destruição criativa para toda uma era: aquela da sociedade industrial”. Como complementa o sociólogo alemão, “o ‘sujeito’ dessa

58 LOUREIRO, José Carlos Simões Gonçalves. *O Procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares*, 1995, p. 85. Ver, também: MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva, *Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular*, 2004, p. 306.

59 ATIENZA, Manuel. *El Sentido Del Derecho*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2003, p. 20. Como destaca ANTHONY GIDDENS, “a modernidade é um fenômeno de dois gumes (...) O desenvolvimento das instituições sociais modernas e sua difusão em escala mundial criaram oportunidades bem maiores para os seres humanos gozarem de uma existência mais segura e gratificante que qualquer tipo de sistema pré-moderno. Mas a modernidade tem também um lado sombrio, que se tornou muito aparente no século atual” (GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Editora UNESP, 1991, p. 16).

60 Importa mencionar que, como destacado por EDUARDO C. B. BITTAR, a denominação desse momento histórico não é pacífica, falando-se em modernidade reflexiva, pós-modernidade, super-modernidade, etc. (BITTAR, Eduardo C. B. *O Direito na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005, p. 96-97).

destruição coletiva não é a revolução, não é a crise, mas a vitória da modernização ocidental”.⁶¹

Da superação dos paradigmas da sociedade industrial por intermédio da modernização reflexiva, emerge o conceito de sociedade de risco, que “designa uma fase no desenvolvimento da sociedade moderna, em que os riscos sociais, políticos, econômicos e individuais tendem cada vez mais a escapar das instituições para o controle e a proteção da sociedade industrial”.⁶²

É lógico que os riscos sempre estiveram presentes ao longo da peregrinação humana sobre a Terra, todavia, a sociedade de risco implica algo mais do que o reconhecimento de que os seres humanos expõem-se a riscos naturais e sociais que ameaçam a continuidade de sua existência individual. A sociedade de risco traz consigo riscos que transcendem em muito a individualidade das pessoas e até mesmo das comunidades, com a sua globalização em escala mundial.

Os riscos presentes na sociedade de risco não são naturais, mas uma decorrência do próprio desenvolvimento técnico da humanidade e da forma como os seres humanos exercem o papel de espécie predominante na Terra.

Como destaca ANTHONY GIDDENS, “um cético poderia perguntar: não há nada de novo aqui? A vida humana não foi sempre marcada pela contingência? O futuro não foi sempre incerto e problemático? A resposta a cada uma dessas perguntas é ‘sim’. Não é que atualmente nossas circunstâncias de vida tenham se tornado menos previsíveis do que costumavam ser; o que mudou foram as origens da imprevisibilidade. Muitas incertezas com que nos defrontamos hoje foram criadas pelo próprio desenvolvimento do conhecimento humano”.⁶³

A sociedade industrial, desenvolvida sobre o arcabouço político-econômico do protoliberalismo, convivía com riscos sociais que eram controláveis pela ação do legislador, donde terem tido destaque nesse período histórico as crenças na infalibilidade do legislador na regulação da vida em sociedade.⁶⁴

61 BECK, Ulrich. A Reinvenção da Política: Rumo a uma Teoria da Modernização Reflexiva. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Tradução Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997, p. 12. Sobre a reflexividade da modernidade ver também: GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Editora UNESP, 1991, p. 16.

62 Cf. BECK, Ulrich, A Reinvenção da Política: Rumo a uma Teoria da Modernização Reflexiva, 1997, p. 15.

63 GIDDENS, Anthony. Risco, Confiança e Reflexividade. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Tradução Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997, p. 220. Sobre a distinção entre os riscos presentes na sociedade de risco e aqueles que caracterizam a sociedade industrial ver: BECK, Ulrich. *Liberdade ou Capitalismo*. Tradução Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora UNESP, 2003, p. 113-116.

64 Nas palavras de ANDRÉ-JEAN ARNAUD “o Direito ‘moderno’ é um Direito que foi construído sobre princípios filosóficos em honra de uma época que leva seu nome: crença no caráter

O século XX pôs em xeque a crença em tal modelo. Em um primeiro momento, o surgimento de riscos financeiros que não poderiam ser assumidos pelos indivíduos levaram ao desenvolvimento do contrato de seguro, que tem como um de seus escopos principais a assunção coletiva de danos individuais que não podem ser suportados por indivíduos e empresas unilateralmente.⁶⁵

Na sociedade de risco, os riscos coletivos transcendem a competência controladora do legislador,⁶⁶ ao mesmo tempo em que inviabilizam a difusão de seus custos por todos os indivíduos mediante contrato de seguro.

Está-se aqui diante do risco nuclear, do risco de uma depredação irreversível do meio ambiente, do risco de uma crise econômica de proporções

universal das soluções jurídicas, e nas benfeitorias da lei toda-poderosa. Se seguimos os filósofos, juristas e legisladores do fim do século XVIII, vemos que o Direito era suscetível de um conhecimento universal, pois os princípios que o ditavam estavam inscritos no coração de cada um de nós, e podiam ser conhecidos graça às luzes naturais da razão. Além disso, o contrato social fazia com que a lei, votada em nome de todos, devesse ser aplicada em comum acordo, igualmente para todos. Não existiriam nunca mais privilégios, dado que a lei – porque era geral, clara, tratando do bem comum e não se interessando pelos casos particulares –, aparecia como a garantia suprema contra o arbítrio” (ARNAUD, André-Jean. *O Direito Traído pela Filosofia*. Tradução Wanda de Lemos Capeller e Luciano Oliveira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 246).

65 Dá-nos clara lição acerca da relevância do contrato de seguro o Professor SERGIO CAVALIERI FILHO, cujo entendimento encontra-se transcrito a seguir: “Poucos têm em exata dimensão a importância do seguro no mundo econômico moderno; mais do que meio de preservação do patrimônio, tornou-se, também, instrumento fundamental de desenvolvimento. Não fora a segurança que só o seguro pode dar, inúmeros empreendimentos seriam absolutamente inviáveis, dado a enormidade dos riscos que representam. Bastaria, por exemplo, uma única plataforma de extração de petróleo incendiada, ou apenas uma aeronave acidentada, para abalar irremediavelmente a estabilidade econômica das empresas que exploram tais tipos de atividade. Mas, através do seguro, consegue-se socializar o dano, repartindo-o entre todos (ou muitos), de sorte a torná-lo suportável, por maior que ele seja. Além disso, o seguro movimentava bilhões de dólares anualmente, gerando riqueza e milhares de empregos em todo o País” (CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 414).

66 Para WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO, “o direito, assim como a ética, pode ser concebido como repositório de normas consagradas socialmente para a orientação da conduta humana. Tal orientação, no entanto, pressupõe um conhecimento sobre as condições em que se dá a ação humana, conhecimento este que, em nossa sociedade, se espera seja fornecido, basicamente, pela ciência. A crescente complexidade dessa sociedade, em ritmo vertiginoso, torna aqueles repositórios, assim como os conhecimentos acumulados no passado, em grande parte, obsoletos ou, no mínimo, insuficientes, na medida em que não oferecem soluções para os problemas radicalmente novos e complexos com os quais temos de lidar. São problemas desse tipo, aqueles decorrentes da intervenção do homem no seu meio natural, incluindo, aí, o próprio material genético que o constitui, dando ensejo ao surgimento de novas ramificações tanto da ciência, como do direito e da ética, a saber, a ecologia, o direito ambiental e a bioética” (GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Epistemologia Sistemática para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 586).

mundiais, que levariam a uma pauperização global e à falência dos Estados; diante do risco das drogas, das pandemias, do risco do terrorismo, da bioética e, em países como o Brasil, que ainda não alcançaram os padrões basilares de desenvolvimento social, do risco da exclusão social, provavelmente o maior risco enfrentado em âmbito nacional e que está vinculado à proliferação das drogas e da violência e até mesmo à depredação do meio ambiente e à contaminação por doenças e os efeitos de uma pandemia como a COVID-19.

O tema da sociedade de risco e seus efeitos é riquíssimo e tem diversos pontos de interseção com a ordem jurídica. Como destaca RICARDO LOBO TORRES, “a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade”.⁶⁷

Para ZYGMUNT BAUMAN “...a ambivalência, possibilidade de conferir a um objeto ou evento mais de uma categoria, é uma desordem específica da linguagem, uma falha da função nomeadora (segregadora) que a linguagem deve desempenhar. O principal sintoma de desordem é o agudo desconforto que sentimos quando somos incapazes de ler adequadamente a situação e optar entre ações alternativas”.⁶⁸

Como bem pontuou o Professor RICARDO LOBO TORRES, outras características da sociedade de risco são a insegurança, a indeterminação e a incerteza que cobrem as relações humanas e seu meio exterior, as quais trazem consigo a paralisação comportamental do homem diante do que lhe é estranho. Sobre o horror da indeterminação, as seguintes palavras de ZYGMUNT BAUMAN:

“A clareza cognitiva (classificatória) é uma reflexão, um equivalente intelectual de certeza comportamental. Ocorrem e desaparecem juntas. Constatamos num lampejo como estão atadas quando desembarcamos num país estrangeiro,

67 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II, p. 177. Sobre as relações entre a sociedade de risco e a tributação, ver: SILVA, Sergio André Rocha G. da. A Tributação na Sociedade de Risco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 179-223.

68 BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999, p. 9. Nas palavras do Professor RICARDO LOBO TORRES, “a ambivalência aparece diante da impossibilidade de que a execução de políticas públicas surja sempre de um consenso por parte dos cidadãos. Há uma distribuição não só de benefícios, como se pretendia ao tempo do Estado de Bem-estar Social, mas também de malefícios, como se dá, por exemplo, na construção de vias expressas e instalações nucleares [...]” (TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 440).

quando ouvimos uma língua estrangeira, quando observamos uma conduta que nos é estranha. Os problemas hermenêuticos que então enfrentamos oferecem um primeiro vislumbre da impressionante paralisia comportamental que se segue ao fracasso da capacidade classificatória. Compreender, como sugeriu Wittgenstein, é saber como prosseguir. É por isso que os problemas hermenêuticos (que surgem quando o significado não é irrefletidamente evidente, quando tomamos consciência de que palavras e significado não são a mesma coisa, de que existe um problema de significado) são vividos como irritantes. Problemas hermenêuticos não resolvidos significam incerteza sobre como uma situação deve ser lida e que reação deve produzir os resultados desejados. Na melhor das hipóteses, a incerteza produz confusão e desconforto. Na pior, carrega um senso de perigo.”⁶⁹

Os traços da sociedade de risco acima apontados, ambivalência e insegurança, trazem a necessidade da busca por novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como o da solidariedade, o da transparência, da proporcionalidade e da ponderação.

Nesse cenário, percebe-se que também a atuação do Poder Público deve ser alterada de forma a responder às demandas da sociedade.

Com vistas a lidar com a complexidade da sociedade de risco, a procedimentalização da atividade estatal, com a criação de mecanismos para a participação do cidadão na tomada de decisões, é medida indispensável.

Ademais, dado o caráter técnico das questões surgidas no âmbito da sociedade de risco, a procedimentalização do decidir da Administração também permite a participação de especialistas e técnicos, sem os quais torna-se impossível para o cidadão comum compreender temas como os referentes à energia nuclear, à proteção do meio ambiente e sua compatibilização com os padrões de existência do homem, ao terrorismo, etc.

1.4. SÍNTESE CONCLUSIVA

Em razão do notável crescimento das atividades entregues ao Estado-Administração no curso do século XX, foi necessário atribuir-se àqueles que exercem essa função os poderes necessários à realização de seus fins.

Com isso, foi necessário desenvolver mecanismos democráticos para que a Administração Pública pudesse desenvolver suas atividades, as quais,

⁶⁹ BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999, p. 66.

muitas vezes, interferem diretamente no exercício de direitos por parte dos administrados.

Um dos principais mecanismos para compensar os *déficits* democráticos que poderiam tornar ilegítima a ação administrativa é a procedimentalização da ação estatal, cujas balizas fundamentais serão analisadas nos próximos capítulos.

É importante frisar que, atendidos os parâmetros estabelecidos pelo ordenamento jurídico, e utilizado o processo como instrumento de atuação estatal, a atribuição ao Poder Executivo das mais relevantes ações estatais não figura antidemocrática nem ilegítima. Nas palavras de BONIFÁCIO FORTES:

*“O crescimento do Poder administrativo não deve ser entendido como a desapareição do Direito, do D. constitucional ou do Estado de Direito, segundo a brilhante lição de Dicey. No mundo moderno, com a intervenção do Estado nos mínimos detalhes da vida social, a ação administrativa extensa e enérgica é uma razão imprescindível para o próprio funcionamento do Estado, custodiando o interesse coletivo. A ação administrativa – ao contrário da judicial, que pressupõe alguma controvérsia, dano ou delito declarado – opera como incidente no curso normal dos negócios, de acordo com a feliz formulação de Freund, permitindo o condicionamento da ação do Estado dentro das bases reais do desenvolvimento das sociedades.”*⁷⁰

70 FORTES, Bonifácio. Delegação Legislativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 62, out.-dez. 1960, p. 357.

Capítulo II

DISTINÇÃO CONCEITUAL ENTRE PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Até o presente momento, tem-se utilizado de forma generalizada a palavra “procedimentalização” para significar a prática de atos administrativos com precedência de outros atos, nos quais há a possibilidade de participação do administrado, com o que se visa atingir os escopos mencionados no item nº 1.2.

A utilização do vocábulo “procedimentalização” poderia, em primeira análise, ser interpretada como um alinhamento à corrente doutrinária que limita a utilização do termo “processo” ao exercício da Função Jurisdicional e resguarda o termo “procedimento” para as atividades “procedimentalizadas” desenvolvidas pela Administração Pública. Essa interpretação mostra-se equivocada, conforme se passa a demonstrar.

Como salientam SÉRGIO FERRAZ e ADILSON ABREU DALLARI, “*a querela nominal processo/procedimento é, em nosso Direito Administrativo, antiquíssima*”,¹ havendo sérias divergências quanto à juridicidade da utilização do termo “processo” para referência às atividades “procedimentalizadas” da Administração Pública.

MARÇAL JUSTEN FILHO, em estudo acerca do processo administrativo fiscal, rejeita o uso do vocábulo “processo” no âmbito da Administração Pública, uma vez que:

... a peculiaridade do processo não está em se tratar de uma relação jurídica. Afinal, todo o relacionamento entre Estado e particulares se traduz em uma relação jurídica. Nem há maior relevância, para fins de identificação

1 FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32.

do processo, na natureza de direito público. Todo o campo do Direito Público é preenchido por relações com essa característica. O que dá identidade ao processo é uma composição totalmente peculiar e sem paralelo em qualquer outro tipo de vínculo jurídico. O processo vincula três “sujeitos”, produzindo situações jurídicas subjetivas favoráveis e (ou) desfavoráveis. O vínculo entre os três sujeitos apresenta-se com perfil totalmente ímpar. Cada sujeito assume determinada posição no processo. Não é possível afirmar que as três “posições” processuais sejam intercambiáveis entre si. São situações jurídicas infungíveis. Mais ainda, um dos sujeitos ocupa uma posição jurídica totalmente peculiar. O juiz participa do processo não na condição de parte, mas com autonomia que é de essência e inafastável. O juiz é imparcial, não apenas no sentido de ser-lhe vedado tomar partido, mas também na acepção de que “não é parte”. Ou seja, o juiz não tem interesse próprio no objeto da relação jurídica. Em nenhum outro tipo de relação jurídica um dos pólos é ocupado por um sujeito que não seja parte. O processo é a única hipótese em que tal situação ocorre. Tem-se uma relação jurídica com duas partes e três pólos. Um dos pólos é ocupado por um sujeito que não é parte.”²

O entendimento de MARÇAL JUSTEN FILHO, pode-se dizer, fundamenta-se na compreensão de que o processo, enquanto instituto jurídico, apoia-se na existência de um terceiro imparcial responsável por decidir a questão, o juiz, cuja atividade é resguardada por garantias que visam exatamente assegurar a imparcialidade e o devido processo legal.

Esse entendimento parte do princípio de que a autoridade administrativa responsável pela decisão no processo teria interesse próprio a defender, o que lhe retiraria o qualificativo da imparcialidade,³ ao menos nos moldes do processo jurisdicional.

Nada obstante, ao se examinar a natureza jurídica do processo e a posição do agente administrativo julgador perante a questão posta à sua análise, percebe-se, com a devida vênia, o equívoco do entendimento manifestado pelo autor.

O equívoco dessa concepção repousa, inicialmente, na premissa que deve servir como ponto de partida para a conceituação do fenômeno processual.

2 JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, jun. 1998, p. 112. Mesmo tendo utilizado o vocábulo “processo” em trabalho mais recente (JUSTEN FILHO, Marçal. *O Direito das Agências Reguladoras Independentes*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 559-571), o Professor MARÇAL JUSTEN FILHO reiterou o posicionamento acima em seu Curso de Direito Administrativo, cuja primeira edição veio a lume em 2005 (Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 222).

3 Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, jun., 1998, p. 115.

Com efeito, o processo descrito por JUSTEN FILHO corresponde apenas a uma face da atividade processual do Estado, aquela que se desenvolve no exercício da função jurisdicional, a qual, como mencionado pelo autor, tem traços característicos, como a substituição das partes por um terceiro imparcial, que fica responsável pela solução da lide (isso nas hipóteses em que há lide a ser composta⁴).

Entretanto, não há processo apenas no âmbito da Função Jurisdicional. De fato, conforme reconhecem ADA PELLEGRINI GRINOVER, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO e ANTÔNIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA, “processo é um conceito que transcende ao direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para aumento de capital etc.)”.⁵

Não difere desse entendimento o do processualista uruguaio EDUARDO COUTURE, para quem os processos desenvolvidos dentro de cada Função estatal distinguem-se uns dos outros apenas em razão do fim visado, o qual corresponde à atividade preponderante de cada uma dessas Funções:

*Vistos do ponto de vista de sua estrutura, existe unidade entre o processo parlamentar, o processo administrativo e o processo judicial. Todos eles se apoiam, dentro desse ponto de vista, na necessidade do debate e da conveniência derivada da exposição das ideias opostas para que se chegue à verdade. Mas, em sua finalidade, diferem. O processo parlamentar, com seu debate dos representantes do povo, aponta para a sanção da lei; o processo administrativo, com sua carga avultada de antecedentes técnicos, aponta para o governo e para a administração; e o processo judicial, com seu debate das partes interessadas e produção de provas, aponta para a coisa julgada, isto é, para a solução (eventualmente coativa) do conflito de interesses.*⁶

4 Sobre o caráter meramente accidental da lide no processo jurisdicional ver: DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 214-215; GUASP, Jaime. *Concepto y Método de Derecho Procesal*. Madrid: Civitas, 1997, p. 17; CALAMANDREI, Piero. *Instituições de Direito Processual Civil*. Tradução Douglas Dias Ferreira. Campinas: Bookseller, 2003. v. I, p. 156-157; CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, v. I, p. 63; JARDIM, Afrânio Silva. *Direito Processual Penal*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 22-24.

5 GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 280.

6 COUTURE, Eduardo J. *Introdução ao Estudo do Processo Civil*. 3. ed. Tradução Mozart Victor Russomano. Rio de Janeiro: José Konfino, [19—], p. 67-68. No mesmo sentido: MIRANDA, Pontes de. *Tratado das Ações*. Campinas: Bookseller, 1998. t. 1, p. 297; CAETANO, Marcello. *Manual de Direito Administrativo*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 1999, t. 1, p. 1.288; FRANCO SOBRINHO, Manuel de Oliveira. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 277; GARCÍA

Partindo dessa compreensão do fenômeno processual, ODETE MEDAUAR aponta que o exercício processual de todas as Funções estatais possui um “núcleo comum”, um “núcleo de identidade mínima”, a partir do qual “irradiam-se pontos de diversidade, em grande parte decorrentes das características da função que a processualidade traduz e do ato final que tende”.⁷

Não é por outra razão que ALBERTO XAVIER afirma que “o problema da classificação dos tipos fundamentais de processos de direito público (legislativo, administrativo e jurisdicional) desloca-se para um outro, já clássico, mas nem por isso menos árduo e complexo – o da classificação das funções do Estado”.⁸

DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2001, v. I, p. 436-437; DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 71-73; PONDÉ, Lafayette. Considerações sobre o Processo Administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 130, out-dez. 1977, p. 1-11; MASSAGÃO, Mário. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Max Limonad, [19—], p. 269-270; GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2001, p. 85-86; FIORINI, Bartolome A. *Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [19—], p. 13-16; SANDULLI, Aldo M. *Il Procedimento Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1959, p. 14; XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976, p. 29; MERKL, Adolfo. *Teoría General del Derecho Administrativo*. Granada: Editorial Comares, 2004, p. 273; SIMÕES, Mônica Martins Toscano. *O Processo Administrativo e a Invalidação de Atos Viciados*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 27; MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, t. V, p. 111; PORTA, Marcos. *Processo Administrativo e o Devido Processo Legal*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 69; GUEDES, Demian. *Processo Administrativo e Democracia: Uma Reavaliação da Presunção de Veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 73; CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo Tributário Administrativo*. 2. ed. São Paulo: IOB Thompson, 2006, p. 145; ALTOÉ, Marcelo Martins. *Direito versus Dever Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 37.

7 MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 23. Nesse sentido posiciona-se GABINO FRAGA: “O ato administrativo requer normalmente para sua formação estar precedido de uma série de formalidades e outros atos intermediários que dão ao autor do próprio ato a ilustração e informação necessárias para guiar sua decisão, ao mesmo tempo que constituem uma garantia de que a decisão é tomada, não de um modo arbitrário, mas sim de acordo com as normas legais.

Este conjunto de formalidades e atos que precedem e preparam o ato administrativo é o que constitui o procedimento administrativo, da mesma maneira que as vias de produção do ato legislativo e da sentença judicial formam respectivamente o procedimento legislativo e o procedimento judicial. O caráter comum destes três tipos de procedimento de constituição do meio de realizar as três funções do Estado não obsta para que entre eles existam diferenças, devidas, umas, a que a técnica do procedimento se desenvolveu grandemente quanto à função judicial, e outras, à diversidade de objeto de cada uma daquelas três funções. Com efeito, dado o caráter abstrato e impessoal do ato legislativo, o procedimento correspondente não exige forçosamente colaboração alguma dos particulares, enquanto que os procedimentos judicial e administrativo estão dominados pela necessidade de intervenção dos particulares cujos direitos possam resultar afetados pela sentença judicial ou pelo ato administrativo” (FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. 14. ed. México: Editorial Porrúa, 1971, p. 271).

8 XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976, p. 29.

Nessa linha de ideias, a caracterização de um processo decorre do exercício de uma das Funções do Estado, não sendo o fenômeno processual, portanto, restringível ao exercício da Função Jurisdicional, que é apenas uma de suas facetas, embora, deva-se reconhecer, a mais difundida nos estudos jurídicos.

Além dessa primeira objeção, importa destacar a incorreção jurídica, ao menos no plano teórico, da afirmação de que a Administração Pública tem interesses próprios a serem defendidos no processo administrativo.

Conforme dito anteriormente, o Administrador Público exerce uma *função*, no sentido de que os poderes e prerrogativas que lhe são conferidos o são para a defesa de interesses de terceiros (a coletividade), uma vez que, a rigor, a Administração não possui interesses próprios.⁹

Como se terá oportunidade de analisar, o processo administrativo é regido pelo princípio da imparcialidade, que decorre do imperativo constitucional da impessoalidade da Administração Pública e está vinculado ao princípio da verdade material e aos princípios da legalidade e da proporcionalidade. Assim, não se pode falar que o julgador administrativo seja parcial, sendo o eventual (ou até corriqueiro) desvio prático dessa afirmação considerável para outros fins que não jurídicos.¹⁰

9 A carência de interesses próprios da Administração Pública foi reconhecida por CARLOS ARI SUNDFELD em estudo acerca da motivação dos atos administrativos, em que restou consignado que “não existem, a bem dizer, interesses da Administração Pública: existem sim interesses públicos, que não são seus senão do povo. A Administração não é titular de interesses, é simples mandatária do autêntico titular. Logo, exerce circunstancialmente o poder, mas sem jamais assenhorear-se dele” (SUNDFELD, Carlos Ari. Motivação do Ato Administrativo como Garantia dos Administrados. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 75, jul.-set. 1985, p. 119). Em sentido contrário parece ser o entendimento de MARY ELBE QUEIROZ, com o qual não concordamos, quando afirma que “a relação jurídico-tributária tem no seu cerne a conflituosidade decorrente dos interesses antagônicos que se situam nos dois pólos da sua composição. Do lado da Fazenda Pública há o interesse de arrecadar recursos para que o Estado cumpra os seus objetivos. Do lado do contribuinte há a rejeição à expropriação de bens, da qual resulta o desejo de pagar menos tributo, justificado pela necessidade de reduzir custos, obter melhores resultados e, até mesmo, à sobrevivência econômico-financeira” (QUEIROZ, Mary Elbe. O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 37, jan-fev. 2009, p. 53).

10 Conforme destaca AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, “imparcialidade é um componente da função administrativa cujo exercício leva a que o interesse coletivo sempre tenha supremacia sobre o interesse particular do cidadão contribuinte, discriminação esta, entretanto, entre interesse público e privado, que constará sempre de norma legal, razão pela qual, ao aplicar a lei desinteressadamente, a autoridade administrativa estará agindo imparcialmente, sem conflitar com interesses subjetivos dos destinatários da norma legal” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 12).

O argentino AGUSTÍN GORDILLO também era crítico da noção ampla de processualidade, e, assim, da utilização do termo *proceso* no âmbito da Administração Pública. Esse posicionamento é fundamentado basicamente nos seguintes argumentos: (a) raízes históricas ligam o termo *proceso* ao exercício da função jurisdicional, que se distingue das demais relações jurídico processuais pela presença de um terceiro imparcial com poder para resolver o litígio entre as partes;¹¹ e (b) uma vez que a noção de processo está vinculada ao exercício da função jurisdicional, poder-se-ia entender que “não há violação da defesa em juízo se os direitos de um indivíduo são definitivamente resolvidos pela administração, sempre que esta tiver ouvido o interessado”.¹²

Outro estudioso a defender a utilização do termo *procedimiento* é CARLOS ARI SUNDFELD.¹³ Em estudo intitulado “A Importância do Procedimento Administrativo”, o jurista conclui ser preferível “afastar a expressão **proceso**, seja para uso restrito, seja para um uso amplo na seara administrativa, porque ela já está por demais ligada à atividade jurisdicional que, como se viu, tem características próprias”. A opção de SUNDFELD, à qual aderiu GERALDO ATALIBA,¹⁴ fundamenta-se nos seguintes argumentos:

*a) “como todas as características do processo judicial são muito marcadas em nossa mente, já que seu estudo é parte importante da formação jurídica, falar em **proceso administrativo** pode parecer forçado, pois imediatamente ocorrem as inadaptabilidades”; b) “falar-se em processos administrativos pode sugerir que seja dado à Administração julgar definitivamente em certas situações, desde que realize processo, é dizer, desde que respeitadas garantias*

11 Na mesma linha de ideias, CASTILLO, Niceto Alcalá-Zamora y. *Proceso, Autocomposición y Autodefensa*: Contribución al Estudio de los Fines del Proceso. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2000, p. 116; GUASP, Jaime. *Concepto y Método de Derecho Procesal*. Madrid: Civitas, 1997, p. 19; MARQUES, José Frederico. *Instituições de Direito Processual Civil*. Campinas: Millenium, 2000, v. II, p. 51; CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 35-38; ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de Segurança no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 23-24.

12 Cf. GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000, t. II, p. IX – 2-4. Sobre o tema ver também: GORDILLO, Agustín. *Procedimiento Administrativo y Recursos Administrativos*. Buenos Aires: Jorge Alvarez Editor, [19-], p. 3-8.

13 SUNDFELD, Carlos Ari. A Importância do Procedimento Administrativo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 84, out.-dez. 1987, p. 73.

14 ATALIBA, Geraldo. Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, out.-dez. 1988, p. 118-132.

semelhantes às do processo judicial”; e c) “o Judiciário, quando administra, realiza procedimento administrativo”.¹⁵

Também PAULO DE BARROS CARVALHO defende ser “imperiosa a distinção entre processo e procedimento”, sendo o primeiro termo reservado “efetivamente à composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário. Procedimento, embora sirva também para nominar a conjugação de atos e termos harmonizados na amplitude da relação processual, deve ser étimo apropriado para referir a discussão que tem curso na esfera administrativa”.¹⁶

Quanto ao posicionamento desses juristas, cumpre apresentar alguns comentários.

A preocupação de AGUSTÍN GORDILLO, também mencionada por SUNDFELD, no sentido de que a existência de um processo administrativo poderia afastar determinadas questões de apreciação pelo Poder Judiciário, não é válida, ao menos no Brasil, onde vige o sistema da jurisdição una e consagra-se a regra da *inafastabilidade da jurisdição*, prevista no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

O argumento de que a existência de um processo administrativo poderia trazer confusão, diante das marcantes diferenças existentes entre o processo judicial e o administrativo, contradiz a tese defendida no presente estudo, a qual, como visto, assenta-se em substanciosa doutrina e tem como premissa o

15 SUNDFELD, Carlos Ari. A Importância do Procedimento Administrativo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 84, out.-dez. 1987, p. 73. Em trabalho recente, CARLOS ARI SUNDFELD deixou de defender, ostensivamente, sua opção pela utilização do termo procedimento. Entretanto, o autor não acolheu as distinções entre processo e *procedimento*, concluindo que a defesa da expressão *processo administrativo* “não tem maior efeito prático” (SUNDFELD, Carlos Ari. *Processo e Procedimento Administrativo no Brasil*. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coord.). *As Leis de Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 19).

16 CARVALHO, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9-10, jul.-dez. 1979, p. 277. O citado professor reiterou recentemente o mesmo entendimento, destacando que “a palavra ‘processo’ está jungida ao campo da jurisdição, em que se pressupõe a existência de órgão estatal, independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesse de maneira peremptória e definitiva” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 781). Igual entendimento é encontrado em: ABERASTURY, Pedro; CILURZO, María Rosa. *Curso de Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 17-19; MARTÍN, José María; USÉ, Guillermo F. Rodríguez. *Derecho Procesal Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1987, p. 4; RODRÍGUEZ, María José. *El Acto Administrativo Tributario: Con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*. Buenos Aires: Ábaco, 2004, p. 39-43; GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento Tributário e sua Invalidação*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 154.

fato de que a atuação processual faz parte da realização de todas as Funções do Estado, possuindo, portanto, um núcleo comum e diversidades, que cabem ao jurista estudar e evidenciar.

O entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO parte da premissa, não compartilhada neste trabalho, de que é necessário que se esteja diante de uma lide para que haja processo.

Conforme mencionado anteriormente, de acordo com a corrente doutrinária aqui acolhida, a lide é elemento accidental do processo (ver nota 4), podendo estar ausente até mesmo do exercício da Função Jurisdicional (como ocorre, por exemplo, no processo penal, quando o Ministério Público pede a absolvição do réu), não podendo, dessa maneira, servir de fundamento para a distinção entre esta Função e a Função Executiva.

Feitos esses comentários, impõe-se assinalar que a preocupação de alguns doutrinadores de determinar se a atividade “procedimentalizada” no âmbito administrativo deve ser denominada processo ou procedimento expõe uma visão incompleta do fenômeno sob análise, *uma vez que é possível falar em processo e procedimento administrativos*.

De fato, tendo em conta que o processo é o meio pelo qual o Estado exerce suas Funções (executiva, legislativa¹⁷ e jurisdicional), agindo imperativamente como poder público, percebe-se que nem todas as suas atuações administrativas estarão revestidas de tal qualificativo.

Assim sendo, tem-se que somente se pode falar em um processo administrativo quando agentes da Administração Pública praticam atos sucessivos, encadeados e inter-relacionados, que consubstanciem um agir da Administração para intervir no exercício de direitos pelos particulares (*controle prévio da legalidade dos atos administrativos*) ou cancelar com o crivo da legalidade ato já praticado (*controle ulterior da legalidade dos atos administrativos*).

Com efeito, a prática de ato com a precedência de um processo administrativo ou a possibilidade de sua posterior instauração, com a garantia do direito de defesa do administrado, é uma decorrência do *princípio do devido processo legal*, sendo este portanto, resguardado pelos direitos e garantias emanados pelo referido princípio.¹⁸

17 Na definição de JOSÉ AFONSO DA SILVA o processo legislativo seria “o *complexo de atos necessários à concretização da função legislativa do Estado*” (SILVA, José Afonso da. *Processo Constitucional de Formação das leis*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 41).

18 Partindo dessa colocação é possível afirmar, com PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, que o processo administrativo fiscal é um direito constitucional dos contribuintes e não uma concessão da Administração Pública. Em textual: “Em resumo, o processo administrativo tributário não é mais confundido com graciosa concessão ou mero procedimento administrativo ao alvêdrio da Administração Pública. Trata-se, isto sim, de fenômeno de natureza processual, com raiz

Por outro lado, estar-se-á diante de mero procedimento quando se tratar de uma sucessão encadeada e inter-relacionada de atos *cuja prática não interfere na esfera de direitos dos administrados*,¹⁹ e que tenha por escopo apenas uma maior eficiência da atividade administrativa, ou que, embora interferindo na esfera de direitos dos indivíduos, esteja sujeito ao controle de sua legalidade por intermédio de processo administrativo.²⁰

na Constituição e sujeito, em sua conformação procedimental, aos princípios constitucionais e processuais por ela assegurados” (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 130). JOSÉ ANTONIO MINATEL, lastreado no direito constitucional de petição, afirma o seguinte: “O destaque para o ‘direito de petição’ é para registrar que o conteúdo semântico dessa locução não é compatível com a prática de conformar-se com o direito de protocolo. O conteúdo tutelado pelo ‘direito de petição’ vai além do direito ao registro do pedido (protocolo), assegurando ao peticionário o direito de obter resposta à pretensão ali registrada. Para tanto, é imperativo que as administrações públicas estruturem a forma pela qual seus serviços sejam fruídos pela coletividade, organizando os registros das pretensões e um adequado canal para oferecimento de respostas aos requerimentos dos administrados” (MINATEL, José Antonio. Procedimento e Processo Administrativo Tributário: Dupla Função Administrativa, com Diferentes Regimes Jurídicos. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 326).

19 “Lavra na doutrina alguma controvérsia acerca da distinção entre procedimento administrativo, ato administrativo complexo e ato administrativo composto. Tal problemática carece de fundamentos jurídicos, uma vez que enquanto o procedimento se trata de uma seqüência de atos inter-relacionados entre si, ao cabo dos quais se pretende a prática de um ato final, nos atos complexos e compostos, como de natural obviedade, há a prática de apenas um ato administrativo, para a qual concorrem a manifestação de vontade de mais de um órgão ou agente administrativo” (cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23. ed. Atualização por Eurico de Andrade de Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Bule Filho. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 149-150). Nesse sentido, vale a pena mencionar o entendimento de EGON BOCKMANN MOREIRA de que “processo é seqüência lógica de atos, cada qual dependente do anterior, dirigidos à prática de ato final predefinido. Juridicamente, o termo designa relação jurídica que engloba exercício de poder estatal em contraste com garantias de direitos individuais. Todos os atos inseridos nessa sucessão possuem efeitos autônomos e individualizados. Ao contrário, ato complexo e ato coletivo não caracterizam uma seqüência procedimental. Existem *per se*, apesar de praticados de forma que, muitas vezes, transcende a mera instantaneidade. Tais conceitos são antíteses dos atos ‘simples’ – praticados por uma só pessoa, em determinado momento” (MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei nº 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54). Sobre o tema ver, ainda, XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976, p. 95.

20 Como exemplo de procedimento sujeito a posterior controle temos o procedimento fiscal, que pode culminar com a realização de auto de infração. Através desse ato de exigência tributária pretende-se que o contribuinte pague determinada quantia em dinheiro à Administração Fazendária. Entretanto, isso não é precedido por um processo (contraditório), mas sim por mero procedimento (inquisitório), sendo passível, contudo, o controle de sua legalidade por meio de processo administrativo.

Dos dois parágrafos anteriores pode-se inferir a característica que aproxima os conceitos de processo e de procedimento: ambos tratam de uma sucessão encadeada de atos inter-relacionados, realizados com vistas a suportar a prática de um ato final, sendo que o conteúdo deste ato final (sua finalidade), e, conseqüentemente, seu regime jurídico, presta-se a diferenciar um processo de um mero procedimento administrativo.

Seria possível contraditar essa afirmação sob a alegação de que a qualificação de determinada prática sequencial de atos como processo ou procedimento administrativo não poderia depender da decisão final, mas teria que anteceder-lá.

Ao se formular tal assertiva, olvida-se, contudo, que a decisão a ser proferida ao final nada mais é do que um reflexo do ato que se pretendia praticar inicialmente, ou cuja realização estava em discussão desde o momento primeiro do processo ou do procedimento.

Feitos esses comentários, é imperioso enfrentar a pergunta: Como identificar se a prática de determinado ato exige a precedência de um processo ou de um procedimento administrativo?²¹ Ao que se pode responder: serão resguardadas por um processo administrativo todas as atuações estatais pelas quais se interfira na esfera jurídica de qualquer pessoa que venha a ter seus bens, direitos ou liberdade restringidos, mesmo que indiretamente, e que, portanto, demandem a existência de eficaz instrumento de controle de sua legalidade, seja tal controle prévio ou posterior à prática do ato (exigência do devido processo legal).²²

Esse entendimento é corroborado por JOSÉ FREDERICO MARQUES, que esclarece que “se o poder administrativo, no exercício de suas atividades, vai criar limitações patrimoniais imediatas, ao administrado, inadmissível seria que assim atuasse fora das fronteiras do ‘due process of law’”. Se o contrário

21 Vários critérios para distinção entre “processo” e “procedimento” são examinados por ODETE MEDAUAR em: MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 34-44.

22 Vale a pena destacar que a própria Constituição Federal, ao prever o direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, que, como será examinado, são os pilares do devido processo legal, falou em processo administrativo, e não em procedimento (art. 5º, LV). Segundo NELSON NERY COSTA, “no processo administrativo estariam presentes as regras do *due process of law*, enquanto no procedimento não haveria essa exigência, por nem sempre estarem presentes os interesses dos administrados e dos servidores públicos” (COSTA, Nelson Nery. *Processo Administrativo e suas Espécies*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 12). Nesse mesmo sentido ver: BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 70; SARAIVA, Marcia Tamburini Porto. *A Lei Federal nº 9.784/99: Base para uma Codificação Nacional de um Direito Processual Administrativo?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 119-120.

fosse permitido, ter-se-ia de concluir que seria lícito atingir alguém em sua fazenda ou bens sem o devido processo legal”.²³

Por seu turno, serão precedidos por um procedimento administrativo os atos praticados pela Administração Pública não enquadráveis na situação descrita acima, que sejam beneficiados pela participação dos administrados ou de outros órgãos ou agentes públicos, que devem intervir nos atos que logicamente o antecedem, isso com vistas a se atingir a almejada democratização das atividades administrativas.

Note-se que a opção pela prática de um ato com a precedência de um procedimento compete à Administração Pública, embora, como visto, seja a mesma sempre aconselhável, por todas as razões antes mencionadas (legitimação da administração, proteção da eficácia das decisões, garantia dos direitos dos administrados, facilitação do controle da administração, fornecimento de informações e viabilização do controle do mérito dos atos administrativos). A seu turno, a prática de um ato com precedência de um processo administrativo é uma imposição à Administração Pública sempre que esta pratique ou referende um ato revestido de autoridade que venha a interferir no exercício de direitos dos administrados ou dos servidores públicos.

HELY LOPES MEIRELLES, assim distingue processo e procedimento: “*processo é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo; procedimento é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual*”.²⁴ A partir desse entendimento, tem-se sustentado que “procedimento e processo não se confundem, embora todo processo sirva-se do procedimento”.²⁵

Esse posicionamento tem raiz na distinção feita no âmbito do processo civil, em que “o processo é o instrumento pelo qual o Estado exerce a jurisdição”, enquanto o procedimento é a forma pela qual esta Função é realizada,

23 MARQUES, José Frederico. A Garantia do “Due Process of Law” no Direito Tributário. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 5, jul.-set. 1968, p. 28-29. Nesse mesmo sentido, vale a pena trazer o entendimento de JOSÉ ANTONIO SAVARIS, para quem “a partir das garantias processuais consagradas constitucionalmente, o exercício da competência administrativa que afete a esfera patrimonial dos particulares não se pode dar sem observância aos postulados do devido processo legal, superado o paradigma de inexistência de processualidade para além do âmbito judicial” (SAVARIS, José Antonio. O Processo Administrativo e a Lei nº 9.784/99. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, jul. 2003, p. 79).

24 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23. ed. Atualização por Eurico de Andrade de Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Bule Filho. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 559.

25 Cf. MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 157.

sendo certo que a legislação prevê procedimentos distintos, a depender das circunstâncias.²⁶

Partindo-se dessas considerações, note-se que, entendido o processo administrativo como instrumento de controle da legalidade do exercício da Função Executiva, ele sempre será exercido por meio de um procedimento, ou seja, de uma exteriorização formal de atos, praticados em sequência e inter-relacionados, para fins de se obter um ato decisório final. Daí a assertiva de ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO de que “todo processo é procedimento, porém a recíproca não é verdadeira, já que nem todo procedimento converte-se em processo. Ora, não é todo exercício de competência que envolve a atuação de interessados através do contraditório e da ampla defesa”.²⁷

Todavia, na esfera do Direito Administrativo, ocorre situação que não acontece no Direito Processual Civil ou Penal (*rectius*, no exercício da Função Jurisdicional): a existência de procedimento sem processo.

De fato, o processo é o único meio para o exercício da Função Jurisdicional, mas não para a Função Executiva, que apenas em algumas situações específicas é obrigatoriamente processualizada.²⁸

No Direito Administrativo, o procedimento é a forma como se exterioriza o processo administrativo, aparecendo, ainda, como meio autônomo para o exercício da Função Executiva em circunstâncias em que não se exija um processo administrativo (por se encontrarem fora dos limites de aplicabilidade do princípio do devido processo legal).²⁹

26 Cf. MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do Processo de Conhecimento: A Tutela Jurisdicional Através do Processo de Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 56; CASTILLO, Niceto Alcalá-Zamora y, *Proceso, Auto Composición y Autodefensa: Contribución al Estudio de los Fines del Proceso*, 2000, p. 116. Como salientam ADA PELLEGRINI GRINOVER, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO e ANTÔNIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA: “O procedimento é, nesse quadro, apenas o meio extrínseco pelo qual se instaura, desenvolve-se e termina o processo; é a manifestação extrínseca deste, a sua realidade fenomenológica perceptível. A noção de processo é essencialmente teleológica, porque ele se caracteriza por sua finalidade de exercício do poder (no caso, jurisdicional). A noção de procedimento é puramente formal, não passando da coordenação de atos que se sucedem. Conclui-se, portanto, que o procedimento (aspecto formal do processo) é o meio pelo qual a lei estampa os atos e fórmulas da ordem legal do processo” (GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 280).

27 BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*, 1998, p. 48-49.

28 Nesse mesmo sentido manifesta-se RICARDO MARCONDES MARTINS, em excelente estudo intitulado “O Conceito Científico de Processo Administrativo” (*Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, jan.-mar. 2004, p. 361).

29 Igual entendimento é manifestado por HELY LOPES MEIRELLES, para quem: “Processo é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo; *procedimento* é o modo de realização do processo, ou seja, o rito

Dessa forma, é perceptível a falsidade da discussão acerca da existência de um processo ou de um procedimento administrativo. De fato, *no Direito Administrativo pode-se falar em processo e em procedimento administrativos*, os quais têm lugar em circunstâncias próprias.

Em resumo, tem-se um *processo administrativo* nos atos interventivos do Estado que, por sua natureza, exigem que se ponha à disposição dos administrados meios efetivos para o controle de sua legalidade. A seu turno, o termo *procedimento* pode ser utilizado em duas acepções distintas: (i) o conjunto de atos e formas pelas quais se exterioriza o processo, e, (ii) a opção democrática do Estado de atuar de forma procedimentalizada, possibilitando a participação dos administrados na prática dos atos administrativos.

É necessário destacar, portanto, que a grande diferença entre essas duas formas de atuação estatal, os processos administrativos e os procedimentos administrativos autônomos, está no *regime jurídico* aplicável, o qual distingue a relação jurídica existente entre administração e administrado e decorre da finalidade a que se visa.

Uma vez que, por intermédio de processos administrativos, os agentes e órgãos da Administração Pública exercem sua autoridade, intervindo nos direitos dos administrados ou em seu patrimônio, tais processos, como já se disse, e será mais detidamente analisado, estão submetidos ao princípio do devido processo legal e, por via de consequência, a outros princípios consecutórios deste último, como o direito à ampla defesa, a qual deve ser realizada em contraditório.

Por seu turno, considerando-se que a prática de atos com a precedência de procedimentos administrativos autônomos é uma opção democrática da Administração Pública,³⁰ tem-se que seu regime jurídico não está pautado

processual. O processo, portanto, pode realizar-se por diferentes procedimentos, consoante a natureza da questão a decidir e os objetivos da decisão. Observamos, ainda, que não há processo sem procedimento, mas há procedimentos administrativos que não constituem processo como, por exemplo, os de licitações e concursos” (MEIRELLES, Hely Lopes. O Processo Administrativo (Teoria Geral, Processo Disciplinar e Processo Fiscal). In: ABUJAMRA JR., João (Coord.). *Direito Administrativo Aplicado e Comparado*. São Paulo: Resenha Universitária, 1979, t. I, p. 39). No mesmo sentido ver: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 45.

30 Em sentido contrário, merece destaque o entendimento de LUCIA VALLE FIGUEIREDO, segundo o qual “para a emanção de um ato administrativo sempre haverá procedimento” (FIGUEIREDO, Lúcia Valle, *Curso de Direito Administrativo*, 2001, p. 413), posicionamento também defendido por ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO, para quem “o procedimento configura requisito essencial da atividade estatal, pois é a forma de explicitação de competência. Mesmo os atos administrativos relativamente simples envolvem uma seqüência de atos direcionados a um ato final” (BACELLAR FILHO, Romeu Felipe, *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*, 1998, p. 45). Ousa-se discordar desse entendimento, uma vez que há atos administrativos

nesses princípios do devido direito legal e consectários, encontrando-se vinculados, tão-somente, aos princípios gerais de Direito Administrativo, que de resto são igualmente aplicáveis aos processos administrativos, uma vez que regem toda a atuação das autoridades administrativas.

O que foi exposto implica a distinção entre a relação jurídica que rege um procedimento administrativo e a relação jurídica-processual.³¹ Conforme salienta CHIOVENDA “todo direito subjetivo pressupõe (como fonte ou causa imediata) uma relação entre duas ou mais pessoas, regulada pela vontade da lei e formada pela verificação de um fato, sendo certo que, quando uma relação entre homens é regulada pela vontade da lei, qualifica-se de relação jurídica”.³²

Para CARNELUTTI, a relação jurídica reflete uma necessária correlação entre poderes e deveres, regulada pelo Direito, que se exprime por intermédio de três pares fundamentais: faculdade-obrigação, direito subjetivo-sujeição e potestade-sujeição.³³

Conjugando as definições de CHIOVENDA e CARNELUTTI, o jurista português MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE, em sua “Teoria Geral da Relação Jurídica”, esclarece que esta pode ser conceituada de forma ampla, significando “toda a situação ou relação da vida real (social), juridicamente relevante (produtiva de consequências jurídicas), isto é, disciplinada pelo Direito”, e de forma mais restrita, sendo, então, “a relação da vida social disciplinada pelo Direito, mediante a atribuição a uma pessoa (em sentido jurídico) de um direito subjetivo e a correspondente imposição à outra de um dever ou de uma sujeição”.³⁴

Note-se que em todas as relações entre a Administração e os administrados, ou a Administração e seus servidores, se está diante de relações jurídicas,

praticados de forma instantânea, em um único ato não precedido por outros atos. Por exemplo, o fiscal de trânsito que lavra multa contra um motorista pratica um ato administrativo sem qualquer ato prévio que caracterize a existência de um procedimento. Após esse ato, e em razão de sua natureza, surge a possibilidade de o motorista/autuado apresentar impugnação do mesmo, surgindo, então, um processo (e não procedimento) administrativo.

31 Embora haja significativas divergências acerca da natureza jurídica do processo, prevalece o entendimento do “processo como uma relação jurídica”. Sobre o tema, ver: COUTURE, Eduardo J. *Fundamentos do Processo Civil*. Tradução Benedicto Giacobini. Campinas: Red Livros, 1999, p. 95-97; TORNAGHI, Hélio. *A Relação Processual Penal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 2-5; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 284-285.

32 CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. Tradução Paolo Capitano. Campinas: Bookseller, 1998, p. 19.

33 CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Geral do Direito*. Tradução Antônio Carlos Ferreira. São Paulo: Lejus, 1999, p. 293-296.

34 ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria Geral da Relação Jurídica*. Coimbra: Almedina, 1997, v. I, p. 2.

uma vez que se tem uma situação de fato, regulada pelo Direito, envolvendo duas pessoas, sujeitos de direitos e deveres.

Dessa forma, é possível afirmar que tanto o processo como o procedimento administrativos estão inseridos em uma relação jurídica, cada qual com um regime distinto.

Com efeito, a relação jurídica processual se reveste de alguns caracteres básicos que a distinguem das relações jurídicas em geral.

Isso porque, como dito, a relação jurídica que surge no processo é regida, em todos os seus aspectos, pelo princípio do devido processo legal e demais princípios que deste decorrem, e é exatamente dessa regência que se inferem todos os seus traços característicos, traços que fazem com que não se possa confundir a relação jurídica processual³⁵ com a relação que se identifica nos procedimentos administrativos.³⁶

Embora exista um processo administrativo, não nos parece correto sustentar que haveria uma lide, um conflito de interesses a ser solucionado, uma vez que, sob um prisma estritamente científico, o interesse da Administração coincide com o do administrado, sendo relativo à correta aplicação das disposições consubstanciadas na lei.³⁷ Nesse sentido, vale a pena transcrever o

35 Sobre a relevância da relação jurídica processual administrativa, e seus caracteres, ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2001, v. I, p. 556.

36 Os aspectos que caracterizam os processos e procedimentos administrativos, diferenciando-os, foram ressaltados por DIVA MALERBI: “Assim, no tocante à função administrativa, embora o procedimento seja a sua manifestação mais típica, admite-se que em determinadas hipóteses (como processo administrativo-disciplinar), além do autor do ato outro sujeito colaborasse no exercício da função, com atos determinativos do ato final a ser editado (contraditório e ampla defesa), realizados no seu próprio interesse.

Mas não basta para distinguir o processo a colaboração de muitos sujeitos, a quem se destina o ato. O que diferencia o processo do procedimento é, a rigor, a qualidade da participação no procedimento.

É dizer, no processo, os poderes, faculdades e deveres, mediante os quais se dá a colaboração dos sujeitos destinatários do ato no exercício da função, são distribuídos entre os participantes de modo que haja efetiva e real correspondência entre as várias posições.

É exigência da legalidade administrativa, a simetria de posições jurídicas entre os partícipes do processo. Além disso, as atividades dos interessados, praticadas no processo, necessária e obrigatoriamente delimitam a formação da convicção do autor do ato final, que não pode impedi-los de produzir nem desprezá-las na prática do ato final.

Enfim, neste tipo especial de procedimento denominado ‘processo’, não basta a presença de sujeitos destinatários do ato para a sua caracterização, pois o critério para a sua conceituação é, exatamente, a presença do contraditório, desdobrado em seu conteúdo formal e material” (MALERBI, Diva. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 120-121).

37 Conforme aduz ALBERT HENSEL, ao apresentar comentários sobre o processo administrativo: “A característica dessa relação, análoga a uma relação processual, está determinada por um lado

magistério de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, que assevera que “no auto-controle, a Administração reexamina o próprio ato em face da lei – não há relação litigiosa, porque o objeto do pronunciamento colimado pelo reexame não é o hipotético ferimento de direito subjetivo individual, mas, meramente, a conformidade do ato à vontade da lei. Rigorosamente, a Administração deve apenas reconsiderar a legalidade objetiva de seus próprios atos; sem ditar julgamentos sobre a relação contenciosa, mesmo porque esta ainda não se constituiu formalmente”.³⁸

Assim sendo, o administrado, quando requer a revisão de determinado ato administrativo pela própria Administração, não faz nascer uma lide no sentido apontado acima, dando origem, isso sim, a um processo de revisão que, dado a sua importância como instrumento de controle da legalidade administrativa, é resguardado por diversas regras e princípios constitucionais.

pelos interesses da autoridade tributária de tomar conhecimento dos casos fiscais que deverão ser por ela resolvidos e de examiná-los individualmente, de liquidar e arrecadar conforme a lei a soma devida; e por outro lado pelo interesse do devedor do imposto de ser defendido contra o arbítrio da autoridade tributária e de poder tutelar seus direitos garantidos pela lei, como o de possuir meios para induzir a autoridade tributária à restituição de somas eventualmente recolhidas a maior” (HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Tradução Leandro Stok e Francisco M. B. Cejas. Rosario: Nova Tesis, 2004, p. 324). No mesmo sentido: FERNANDES, Edison Carlos. A Ampla Defesa no Procedimento Administrativo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 828. Em sentido contrário, admitindo a existência de processos administrativos litigiosos: CARVALHO FILHO, José dos Santos Carvalho, *Processo Administrativo Federal: Comentários à Lei 9.784/1999*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 26-27; SILVA, Clarissa Sampaio. *Limites à Invalidação dos Atos Administrativos*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 137; XAVIER, Alberto. Da Inconstitucionalidade da Exigência de Garantia como condição de admissibilidade de recursos no Processo Administrativo em geral e no Processo Administrativo Fiscal em particular. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 101, fev. 2004, p. 18; CRETELLA JR., José. *Prática do Processo Administrativo*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 69; MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. Processo Administrativo Tributário do Estado de São Paulo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 66, jan.-fev. 2006, p. 257-258; BOTTALLO, Eduardo. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 57; PESTANA, Márcio. *A Prova no Processo Administrativo Tributário*, Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 36; COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 413.

38 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Curso de Direito Administrativo*, 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 567. Nesse mesmo sentido: CATÃO, Marcos André Vinhas. Conselhos de Contribuintes: A solução de controvérsias no âmbito da própria Administração. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 84, 2003, p. 179-180; CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 121. Em sentido contrário, destacando o caráter conflituoso do processo administrativo tributário, é o magistério de PAULO CESAR CONRADO, para quem “‘processo’, visto de uma maneira geral, é relação jurídica implicada pelo fato *conflito*”, enquanto “‘processo administrativo’ (tributário) é relação jurídica implicada por *conflito* especialmente qualificado pela prévia fixação da norma individual e concreta do lançamento ou do ‘autolancamento’” (*Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 101).

Ora, considerando o processo administrativo, até que haja a decisão final administrativa não se pode falar em uma resistência da Administração em rever a cobrança, o que de fato só vem a ocorrer quando do fim do processo administrativo.

Nesse contexto, é de se assinalar que a crítica por alguns apontada, no sentido de que no processo administrativo se teria a Administração fazendo as vezes de parte e julgador,³⁹ carece, segundo vemos, de fundamentação jurídica.

Com efeito, não é possível analisar o processo administrativo sob o mesmo prisma em que se examina o processo judicial, em que se substituem as partes pelo juiz, terceiro imparcial que deve decidir o conflito entre aquelas instaurado. No processo administrativo o papel do agente julgador é aquele de aplicador, em concreto, das normas legais, cabendo-lhe não julgar uma pretensão do administrado, mas sim verificar se o ato praticado, e cuja legalidade ou legitimidade foi questionada, o foi em conformidade com as disposições legais.

Uma vez confirmada a legalidade do ato pela Administração Pública, através da decisão final proferida no âmbito do processo administrativo, poderá surgir um conflito de interesses entre o Estado e o administrado, na hipótese de este manifestar entendimento diverso daquele ostentado pela Administração.

A partir daí, e somente neste momento, surgirá uma verdadeira lide entre administrado e Estado, consubstanciado na resistência deste, formalizada por meio de decisão proferida pelo órgão competente, em dar cumprimento à pretensão daquele.

Tal litígio somente poderá ser solucionado pelos órgãos do Poder Judiciário, a quem foi reservada, pela Constituição Federal, a atribuição de aplicar a lei contenciosamente, solucionando conflitos de interesses.

Tendo-se, portanto, esclarecido que o regime jurídico aplicável ao processo administrativo é distinto daquele que rege os procedimentos administrativos autônomos, e reconhecendo-se que tal diferença de regência sustenta-se na distinção dos princípios aplicáveis a cada uma dessas formas de exercício da Função Executiva, passa-se a analisar, a seguir, os referidos princípios jurídicos.

39 Nesse sentido: CORSO, Guido. El Procedimiento Administrativo en Italia. In: *El Procedimiento Administrativo en el Derecho Comparado*. Madrid: Civitas, 1993, p. 483-484; ARZUA, Heron. Processo Administrativo Fiscal – Função, Hierarquia, Imparcialidade e Responsabilidade do Julgador Administrativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, jun. 1998, p. 44-45; FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu, *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 102.

Capítulo III

PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AOS PROCESSOS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS

Como se afirmou anteriormente, a grande distinção entre processos e procedimentos administrativos reside no regime jurídico aplicável, que tem como ponto de partida os princípios jurídicos que regem cada uma dessas formas de atuação estatal.

No estágio atual da teoria jurídica, em que foram superados tanto o positivismo como o jusnaturalismo, com a ascensão dos valores e princípios como vetores do ordenamento jurídico, há que se fazer algumas ressalvas ao iniciar um capítulo sobre os princípios regentes dos processos e procedimentos administrativos.¹

1 Conforme assinalam LUÍS ROBERTO BARROSO e ANA PAULA DE BARCELOS, esse estágio ainda em desenvolvimento da teoria jurídica vem sendo designado por *pós-positivismo*. Em suas palavras: “A superação histórica do Jusnaturalismo e o fracasso político do Positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O *Pós-Positivismo* é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada *Nova Hermenêutica Constitucional*, e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre o fundamento da dignidade humana. A valorização dos princípios, sua incorporação, explícita ou implícita, pelos textos constitucionais e o reconhecimento pela ordem jurídica de sua normatividade fazem parte desse ambiente de reaproximação entre Direito e Ética” (BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Argumentação e Papel dos Princípios*. In: LEITE, George Salomão. *Dos Princípios Constitucionais: Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 107). Nas palavras de MARCUS ABRAHAM: “O *pós-positivismo* reintroduz no ordenamento jurídico positivo as idéias de justiça e legitimidade, através do constitucionalismo moderno, com o retorno aos valores e com a reaproximação entre moral, ética e o direito, materializados em princípios jurídicos abrigados na Constituição, que passam a ter maior efetividade normativa, influenciando sobremaneira a teoria da interpretação do direito e, inclusive, do direito

Com efeito, nos últimos anos desenvolveu-se sobremaneira na doutrina nacional a discussão acerca dos princípios jurídicos, de forma que se tornou obrigatória a inclusão de um capítulo sobre princípios em quase todo manual jurídico.

O pensamento brasileiro foi influenciado principalmente pelo pensamento de RONALD DWORKIN e ROBERT ALEXY, cujas passagens iluminam os textos dos autores pátrios.

Todavia, como muito bem percebido por VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, na transição do ideário tradicionalmente acolhido pela doutrina pátria para o entendimento dos mencionados juristas, grande confusão foi criada.² Água e azeite foram derramados em um mesmo copo e parte da doutrina ainda não percebeu que as substâncias não se misturaram. Essa confusão estava em alguma medida presente na primeira edição desse livro, publicado em 2003, e, infelizmente, talvez ainda não tenha sido completamente superada.

Com efeito, partindo das definições de DWORKIN e ALEXY, tem-se que os princípios indicam um estado de coisas a ser alcançado.

Para RONALD DWORKIN, princípio é “um padrão que deve ser observado, não porque irá alcançar ou assegurar uma situação econômica, política, ou social supostamente desejada, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade, ou alguma outra dimensão de moralidade”.³

Já segundo ROBERT ALEXY, “o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Portanto, os princípios são *mandados de otimização*, que estão

tributário” (ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 96). Ressalta MARIA MARGARIDA LACOMBE CAMARGO que “o pós-positivismo, como movimento de reação ao modelo Kelseniano de negação dos valores, abre-se a duas vertentes. Uma delas, que segue a linha de Dworkin e Alexy, busca recuperar a força normativa dos princípios de direito, com todo seu potencial valorativo. A outra procura, nos fundamentos que sustentam as decisões judiciais, sua força lógico-legitimante, como faz Chaïm Perelman, por exemplo” (CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. *Hermenêutica Jurídica e Argumentação*: Uma Contribuição ao Estudo do Direito. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 141). Ver, ainda: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 57; CALSAMIGLIA, Albert. Postpositivismo. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, n. 21-v1, 1998, p. 209. CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. Eficácia Constitucional: Uma Questão Hermenêutica. In: BOUCALT, Carlos E. de Abreu; RODRIGUEZ, José Rodrigo (Coords.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 377; SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 78-88.

2 Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *A Constitucionalização do Direito*: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 35-37.

3 DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 22.

caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cumprimento não só depende das possibilidades reais, mas também das jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras opostas”.⁴

Partindo dessas e outras ideias, HUMBERTO ÁVILA forjou sua definição de princípios jurídicos, os quais seriam “normas imediatamente finalísticas, primordialmente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”.⁵

Embora as lições da maioria da doutrina se fundamentem hoje nessas ideias, parte-se muitas vezes de uma outra noção, a de que o princípio seria um mandamento nuclear de um sistema, sendo que nem sempre esse entendimento é complementar ao desenvolvido por DWORKIN, ALEXY e HUMBERTO ÁVILA. Essa é a procedente crítica de VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA.⁶

De fato, ainda hoje encontra grande acolhida a definição de princípios proposta por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

*... é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.*⁷

Infere-se dessa definição a tríplice função dos princípios jurídicos – (i) informativa ou inspiradora, (iii) interpretativa; e (ii) integrativa ou supletiva,

4 ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 86. Um resumo das ideias de ALEXY pode ser encontrado em: ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 49-58.

5 ÁVILA, Humberto. *Teoría dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70.

6 SILVA, Virgílio Afonso da. *A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 36.

7 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 771-772. Vale a pena mencionar, ainda, decisão proferida pela Corte Constitucional italiana, em sentença de 1956, cuja redação é a seguinte: “Faz-se mister assinalar que se devem considerar como princípios do ordenamento jurídico aquelas orientações e aquelas diretivas de caráter geral e fundamental que se possam deduzir da conexão sistemática, da coordenação e da íntima racionalidade das normas, que concorrem para formar, assim, num dado momento histórico, o tecido do ordenamento jurídico” (Giur. Costit., I, 1956, 593, *apud* BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 229-230).

–de modo que os princípios funcionam, de acordo com esse entendimento, (i) como fundamento de todo o ordenamento; (ii) como pauta para a sua interpretação; e (iii) integrando o ordenamento jurídico, no caso do surgimento de lacunas.⁸

Partindo-se desse critério, um dispositivo que, na linha da teoria de ALEXY, seria uma regra, pode muito bem ser um princípio, dada sua função de disposição fundamental de um sistema.

Essa noção de princípios como mandamentos nucleares de um sistema varia em função da opção adotada quanto aos critérios de validade do ordenamento jurídico.⁹

Com efeito, conforme salienta NORBERTO BOBBIO, as normas jurídicas podem ser valoradas a partir de três critérios distintos: justiça, validade e eficácia:

O primeiro ponto que, a meu juízo, é preciso ter bem claro em mente, se quisermos estabelecer uma teoria da norma jurídica com fundamentos sólidos, é que toda norma jurídica pode ser submetida a três valorações distintas, e que estas valorações são independentes uma das outras. De fato, frente a qualquer norma jurídica podemos colocar uma tríplice ordem de problemas: 1) se é justa ou injusta; 2) se é válida ou inválida; 3) se é eficaz ou ineficaz. Trata-se dos três problemas distintos: da justiça, da validade e da eficácia da norma jurídica.¹⁰

A questão aqui é determinar a origem dos princípios – se são abstrações, generalizações máximas do próprio direito posto, o que seria uma posição

8 Sobre as funções dos princípios ver: GUASTINI, Riccardo. *Teoria e Dogmatica Delle Fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, v. I, t. I, p. 295-302.

9 Sobre esta questão, diz-nos VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA o seguinte: “Como já referido, o problema não reside na existência de diversas definições. Nem é o caso de se discutir qual definição é a mais correta. Mas se se parte, por exemplo, da definição de Celso Antônio Bandeira de Mello, que expressa bem o que o jurista brasileiro costuma entender por princípio, é preciso rejeitar a distinção de Alexy. Isso porque o conceito de princípio, na teoria de Alexy, é um conceito que não faz referência à fundamentalidade da norma em questão. Como visto acima, uma norma é princípio não por ser fundamental, mas por ter a *estrutura* de um mandamento de otimização. Por isso, um princípio pode ser um ‘mandamento nuclear do sistema’, *mas pode também não ser*, já que uma norma é um princípio *apenas em razão de sua estrutura normativa* e não de sua fundamentalidade. Pode haver regras que sejam disposições fundamentais do sistema, mas isso é irrelevante para a sua classificação” (SILVA, Virgílio Afonso da, *A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*, 2005, p. 36.)

10 BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: EDIPRO, 2001, p. 45-46. No mesmo sentido ver: ALEXY, Robert. *El Concepto y la Validez del Derecho*. Tradução Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 21.

positivista; ou se corporificam valores prévios e supralegais, como quer o jusnaturalismo.¹¹

De acordo com a lição de MARGARIDA MARIA LACOMBE CAMARGO, o positivismo jurídico:

*... firmou-se muito mais sobre as bases do formalismo, uma vez que para a teoria objetiva do direito importava muito mais o conjunto das normas postas pelo Estado, através de suas autoridades competentes, do que a realidade social propriamente dita. A vontade do Estado soberano prevalece sobre a vontade difusa da nação. O direito positivo, com isso, passa a reconhecer-se no ordenamento jurídico posto e garantido pelo Estado, como o direito respectivo a cada Estado.*¹²

Assim, analisando-se os princípios jurídicos sob um viés positivista, chega-se à definição de que são mandamentos que se podem extrair do ordenamento jurídico e que resumem com alto grau de abstração as regras que o compõem. Em consonância com a lição do Professor catedrático da Universidade de Oviedo, JOAQUÍN ARCE Y FLOREZ-VALDÉS:

*A concepção positivista ou histórica sustenta basicamente que os princípios gerais de direito equivalem aos princípios que informam o direito positivo e lhe servem de fundamento. Estes princípios se inferem, por via de abstração ou de sucessivas generalizações, do próprio direito positivo, de suas regras particulares, já que são aqueles que, anteriormente, serviram ao legislador como critério para estabelecer aquele Direito e suas singulares normas.*¹³

Por seu turno, numa visão jusnaturalista do ordenamento jurídico, os princípios jurídicos seriam mandamentos nucleares nos quais o ordenamento encontra sua origem e fundamentação. No dizer de KARL LARENZ “os princípios jurídicos são os pensamentos diretores de uma regulação jurídica existente ou

11 Sobre o tema, ver: GARCIA, Emerson. *Conflito Entre Normas Constitucionais*: Esboço de uma Teoria Geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 177-178.

12 CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação*: Uma Contribuição ao Estudo do Direito. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 91. Ver também: BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*. Tradução Márcio Pugliesi; Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995, p. 131-134.

13 FLOREZ-VALDÉS, Joaquín Arce y. *Los Principios Generales del Derecho y su Formulación Constitucional*. Madrid: Civitas, 1990, p. 39. Nesse mesmo sentido: CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Colisões entre Princípios Constitucionais*: Razoabilidade, Proporcionalidade e Argumentação Jurídica. Curitiba: Juruá, 2006, p. 67.

possível, (...) são um primeiro passo para a obtenção da regra que determina os passos posteriores”.¹⁴

Feitos esses comentários, reiteramos a posição apresentada em outro estudo, no sentido de que também “estamos utilizando neste trabalho a palavra princípio no sentido que lhe é atribuído por Robert Alexy, ou seja, como mandamentos de otimização (*rectius*, mandamento a ser otimizado) que determina que um fim seja alcançado o máximo quanto possível, tendo em conta as limitações jurídicas e fáticas existentes”.¹⁵

Note-se ainda, nos estudos sobre princípios empreendidos pelos teóricos pátrios, a tentativa de “concretização conceitual” dos princípios.

As bases do formalismo jurídico estão tão arraigadas na doutrina brasileira, que muitas vezes procura-se concretizar os princípios antes do contato com os casos concretos, transformando-os em regras. É o que acontece, por exemplo, com o princípio da moralidade, que será examinado adiante, que se pretende seja aplicado diretamente, sem a intermediação de regras.

Nessa linha de ideias, é comum a confusão entre determinados princípios e as regras que os corporificam.

Considerando os critérios acima, analisaremos a seguir os princípios informativos dos procedimentos e processos administrativos e identificaremos os fins que se pretende sejam alcançados a partir de cada princípio, assim como as regras que o concretizam. Nada obstante, parece-nos ainda mais relevante que o leitor tenha tais distinções em consideração.

Seguindo essa diretriz, trataremos a seguir dos *princípios comuns aos processos e procedimentos administrativos* e dos *princípios aplicáveis exclusivamente aos processos administrativos*.

Os princípios comuns aos processos e procedimentos administrativos são aqueles previstos no art. 37 da Constituição Federal: a) legalidade; b) impessoalidade; c) moralidade; d) publicidade; e) eficiência, aos quais se podem acrescentar os princípios f) do formalismo finalístico (instrumentalidade das formas); g) da motivação; e h) da proporcionalidade (devido processo legal substantivo).

Por seu turno, os princípios aplicáveis com exclusividade aos processos administrativos são os decorrentes do devido processo legal processual (*procedural due process of law*), ou seja, os princípios do contraditório, da ampla defesa, do duplo grau de cognição e da verdade material.

14 LARENZ, Karl. *Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica*. Tradução Luis Díez Picazo. Madrid: Civitas, 2001, p. 32-33.

15 ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 58.

Passa-se então ao exame de cada um desses princípios, a fim de delimitar seu conteúdo e possibilitar a definição das bases dos regimes jurídicos aplicáveis aos processos e procedimentos administrativos.

3.1. PRINCÍPIOS COMUNS AOS PROCESSOS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS

3.1.1. Princípio da Legalidade

Como se sabe, no ordenamento jurídico brasileiro, como nas demais nações democráticas ocidentais, prevalece o princípio do Estado de Direito, o qual tem como um de seus principais pilares o princípio da legalidade.¹⁶

Em linhas gerais, o princípio do Estado de Direito representa garantia contra os desmandos e arbitrariedades do Poder Público, na medida em que se erige a lei como instrumento de disciplina, pelo Estado, do exercício de direitos pelos indivíduos,¹⁷ submetendo-se os próprios órgãos e agentes estatais aos mandamentos legais.¹⁸

Além de exigir a veiculação legal da permissão para intervenção estatal na esfera privada, e para o exercício de toda atividade administrativa, impõe-se

16 Nas palavras do constitucionalista português J. J. GOMES CANOTILHO: “O princípio da legalidade da administração, sobre o qual insistiu sempre a teoria do direito público e a doutrina da separação dos poderes, foi erigido, muitas vezes, em ‘cerne essencial’ do Estado de Direito. Postulava, por sua vez, dois princípios fundamentais: o princípio da supremacia ou prevalência da lei (*Vorrang des Gesetzes*) e o princípio da reserva de lei (*Vorbehalt des Gesetzes*). Esses princípios permanecem válidos, pois num Estado democrático-constitucional a lei parlamentar é, ainda, a expressão privilegiada do princípio democrático (daí a sua supremacia) e o instrumento mais apropriado e seguro para definir os regimes de certas matérias, sobretudo dos direitos fundamentais e da vertebração democrática do Estado (daí a reserva de lei). De uma forma genérica, o princípio da supremacia da lei e o princípio da reserva de lei apontam para a vinculação jurídico-constitucional do poder executivo” (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 3. ed. Coimbra: Almedina, [199-], p. 251-252). No mesmo sentido: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. O Princípio da Legalidade na Constituição Espanhola. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 86, abr.-jun. 1988, p. 6.

17 Em consonância com o pensamento de LINARES QUINTANA, “a regra da legalidade significa, por conseguinte, que todo ato do Estado que intervirá na liberdade do indivíduo, aumentando o ônus de suas obrigações ou deveres, deve apoiar-se em lei formal ou material-formal, vale dizer, em leis emanadas do Poder Legislativo, seja imediatamente ou seja mediamente, através de normas intermediárias de aplicação de uma lei formal ou material-formal restritivamente interpretadas” (QUINTANA, Segundo V. Linares. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Editorial “Alfa”, [19—], p. 180).

18 Cf. ADOMEIT, Klaus. *Introducción a la Teoría del Derecho*. Tradução Enrique Bacigalupo. Madrid: Civitas, 1984, p. 182; LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 223-224.

que essa intervenção seja razoável e proporcional, obedecendo, portanto, ao *princípio da proporcionalidade*.¹⁹

Percebe-se, portanto, que, em consonância com o princípio da legalidade, toda atividade do Poder Público está submetida ao império da lei, ou seja, somente será legítima se realizada com base em competência atribuída por lei.²⁰ Como destaca CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO:

*A Administração Pública ao atuar produz um ato jurídico típico – o ato administrativo, cuja característica mais essencial é a subordinação absoluta à lei. O princípio da legalidade funciona, aqui, como uma espécie de compensação das prerrogativas e privilégios inerentes à Administração. Faz com que, se admitir a tese da soberania administrativa, seja ela não um poder de fato, sem limites, mas um poder jurídico, cuja legitimidade do exercício pode ser afeita e contestada.*²¹

Mais recentemente, esclareceu o constitucionalista:

Nesse sentido, a grande virtude sistêmica do princípio da legalidade é precisamente juridicizar de forma global as relações entre o Estado e os administrados, eliminando quaisquer incertezas insuscetíveis de suprimento exegético a propósito da validade das ações e omissões dos seres públicos e privados, de maneira a traçar com razoável clareza a linha demarcatória entre os campos da liberdade e de sujeição aos ditames estatais. A legalidade desponta, assim, como a primeira das limitações constitucionais ao poder estatal de disciplinar em prol do bem comum o exercício da liberdade humana. Uma vez que se adota tal princípio em sede constitucional, o mesmo ressurte como premissa

19 Conforme aduz ALBERTO XAVIER, “... a noção de Estado de Direito, pelo menos, na sua formulação original, reveste duplo sentido, material e formal: o *conteúdo material* do Estado de Direito está na afirmação de que a finalidade essencial do Estado consiste na realização da justiça, concebida, sobretudo, com uma rigorosa delimitação da livre esfera dos cidadãos, em ordem a prevenir o arbítrio do poder e a dar, assim, a maior expressão possível à segurança jurídica; o *aspecto formal* do Estado de Direito, por seu turno, envolve basicamente a idéia de que, na realização dos seus fins, o Estado deve exclusivamente utilizar formas jurídicas, de que sobressai a lei formal. Por outras palavras: O Estado de Direito foi, ao menos inicialmente, concebido como aquele que tem por fim o Direito e atua segundo o Direito; isto é, aquele que tem a justiça por fim e a lei como meio de sua realização” (XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 8).

20 É importante frisar que o termo *lei* é usado no presente texto em acepção ampla, incluindo, portanto, as medidas provisórias.

21 CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. Desvio de Poder na Administração Pública. *Arquivos do Ministério da Justiça*, Rio de Janeiro, n. 138, abr.-jun. 1976, p. 93-94.

*maior entre todos os demais requisitos e condições que possa o legislador constituinte incluir no elenco dessas limitações.*²²

É necessário observar que o princípio da legalidade apresenta um conteúdo distinto para os agentes da Administração Pública e para os indivíduos e demais pessoas de Direito Privado.

De fato, enquanto para o Poder Público, o princípio da legalidade significa que a fonte de competência para a prática de qualquer ato restritivo deve ser a lei, para as pessoas de Direito Privado, o princípio da legalidade representa garantia do direito de liberdade, consubstanciada na máxima de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei que assim o determine (art. 5º, II, da Constituição Federal).²³

É de se assinalar que, como destacado por GERMANA DE OLIVEIRA MORAES em seu excelente *Controle Jurisdicional da Administração Pública*, o princípio da legalidade deve ser compatibilizado com o princípio da constitucionalidade, devendo-se observar as implicações das normas constitucionais nas infraconstitucionais. Em suas palavras, “ao ordenar e regular os desempenhos funcionais do Poder Legislativo, assume o princípio da legalidade, como visto, a conotação de legalidade constitucional, com a superação pelo princípio da constitucionalidade. Ao ordenar ou regular a atuação administrativa, a legalidade não mais guarda total identidade com o Direito, pois este passa a abranger, além das leis – das regras jurídicas, os princípios gerais de Direito, de modo que a atuação do Poder Executivo deve conformidade não mais apenas à lei, mas ao Direito, decomposto em regras e princípios jurídicos, com a superação do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade”.²⁴

22 CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *A Constituição Aberta e os Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 195.

23 Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23. ed. Atualização por Eurico de Andrade de Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Bule Filho. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 82; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Legalidade – Discricionariedade – Seus Limites e Controle. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 86, abr.-jun. 1988, p. 42.

24 MORAES, Germana de Oliveira. *Controle Jurisdicional da Administração Pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 29. Conforme aduz GUSTAVO BINENBOJM: “A idéia de *juridicidade administrativa*, elaborada a partir da interpretação dos princípios e regras constitucionais, passa, destarte, a englobar o campo da *legalidade administrativa*, como um de seus princípios internos, mas não mais altaneiro e soberano como outrora. Isso significa que a atividade administrativa continua a realizar-se, via de regra, (i) segundo a lei, quando esta for constitucional (atividade *secundum legem*), (ii) mas pode encontrar fundamento direto na Constituição, independente ou para além da lei (atividade *praeter legem*), ou, eventualmente, (iii) legitimar-se perante o direito, ainda que contra a lei, porém com fulcro numa ponderação com outros princípios constitucionais (atividade *contra legem*, mas com fundamento numa otimizada aplicação da Constituição)” (BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006,

Diante do exposto, é possível asseverar que a submissão da Administração Pública ao princípio da legalidade significa o reconhecimento de que sua atividade é uma atribuição infralegal,²⁵ ou seja, está submetida à lei. Cabe às autoridades administrativas apenas a realização das competências que lhes tenham sido pela lei deferidas, que podem envolver maior ou menor margem de atuação na determinação de sua conduta (exercício de atribuições vinculadas ou discricionárias).

Sob o prisma da separação dos poderes, o princípio da legalidade subordina a atuação das autoridades administrativas ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, na medida em que o atendimento à lei dá legitimidade à atuação administrativa. De acordo com HARTMUT MAURER “a vinculação à lei atua em direção dupla. Ela põe, por um lado, as autoridades administrativas na dependência do parlamento e das leis promulgadas pelo parlamento. Ela submete, por outro lado, as autoridades administrativas ao controle judicial”.²⁶

Em síntese, atentando-se especificamente para o processo e para o procedimento administrativos, o princípio da legalidade pode ser analisado sob duas vertentes: (1) é fundamento de controle, via processo, dos atos praticados pela Administração Pública,²⁷ e se consubstancia como instrumento de controle da legalidade dos atos administrativos; e (2) é exigência de que os atos praticados no seu curso tenham fundamento em competências legalmente estabelecidas, o que vem a significar a necessidade de que os diversos procedimentos adotados nos processos administrativos estejam expressamente previstos em lei.

Assim, é decorrência do princípio da legalidade que somente instrumento normativo com força de lei disponha sobre processo administrativo. Dessa forma, tem-se, a título exemplificativo, que o Decreto nº 70.235/72, que dispõe acerca do processo administrativo fiscal federal, embora se trate, formalmente, de um decreto, somente pode ser alterado por lei, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988 apenas em função de inexistir, no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, inconstitucionalidade formal superveniente.

Assim definido, o princípio da legalidade não seria efetivamente um “princípio”, entendido como norma finalística. Com efeito, o que temos aqui é uma

p. 38). No mesmo sentido: ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos Serviços Públicos*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 335-337; SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo em Debate*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2007, p. 28.

25 Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 12.

26 MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 47.

27 Cf. ALTAMIRA, Pedro Guillermo. *Curso de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1971, p. 887.

regra, aplicada na forma “tudo ou nada”. A legalidade só pode ser vista como princípio se encarada como norma que estabelece previsibilidade, estabilidade e segurança nas relações entre o Poder Público e o cidadão.

Finalmente, vale frisar que, em termos de Direito positivo, o princípio da legalidade está insculpido no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, e regulamentado, para fins da Administração Pública Federal, no *caput* e inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/99, que rege o processo administrativo federal.

3.1.1.1. Legalidade, Deslegalização e Delegação Legislativa

Feitos esses apontamentos sobre o princípio da legalidade, vale a pena examinar a possibilidade de o Poder Legislativo delegar ao Executivo competência para a elaboração de normas sobre processo administrativo.

Decorrencia do cenário descrito no Capítulo I deste estudo – de ampliação da atuação estatal na vida dos indivíduos e pessoas de Direito Privado – e do novo delineamento das atribuições dos Poderes Executivo e Legislativo é o fenômeno da “deslegalização”.

Como nos lembra ALF ROSS, “a maioria das palavras não tem um campo de referência único, mas sim dois ou mais, cada um deles construído sob a forma de uma zona central à qual se acrescenta um círculo de incerteza”.²⁸

O vocábulo “deslegalização” padece desta plurivocidade, já que, em um conceito lato, designa a exclusão de determinada matéria do campo da regulamentação estatal, e, em um conceito mais estrito, refere-se à transferência de competências legislativas do Poder Legislativo ao Poder Executivo.

Em sua acepção mais ampla, a “deslegalização” relaciona-se com a pretensão de se reduzir a intervenção estatal nas relações privadas, na esteira do pensamento neoliberal que permeia alguns círculos do pensamento contemporâneo.

Em sua acepção restrita, a “deslegalização” refere-se à transferência ao Executivo de competências originariamente alocadas no Poder Legislativo.

É na acepção restrita que a “deslegalização” viabiliza as intervenções que se exigem da Administração Pública atualmente, concretizando-se pela atribuição constitucional de competências normativas ao Poder Executivo, bem como pela delegação legislativa, a qual, segundo CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO, ocorre quando da “transferência da função normativa atribuída originária

28 ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000, p. 143.

e constitucionalmente ao Poder Legislativo a órgãos ou agentes especializados do próprio Legislativo ou integrantes dos demais Poderes do Estado”.²⁹

Vale ressaltar que a legitimidade dos comandos editados pelos delegatários de competências legislativas encontra validade nos seguintes requisitos: (a) previsão da delegação legislativa no ordenamento jurídico ou, ao menos, a sua não vedação; (b) concretização da delegação através de ato específico, com determinação, por parte do Poder delegante, dos limites de atuação do ente delegatário; (c) revogabilidade e indelegabilidade dos poderes delegados, com preservação de igual competência pelo Poder delegante; e (d) possibilidade de controle dos atos emitidos pelo delegatário, pelo Poder delegante e pelo Poder Judiciário.

Esses requisitos serão analisados a seguir:

a) Possibilidade jurídica da delegação legislativa

O primeiro requisito da delegação legislativa consiste em sua possibilidade jurídica, ou seja, deve ser permitida pela Constituição Federal ou, ao menos, não expressamente vedada.³⁰

A Carta Política vigente veda expressamente a delegação de competência legislativa para estabelecer e alterar regras impositivas tributárias (salvo aquelas expressamente previstas na própria Constituição), em qualquer de seus aspectos, bem como prever tipos penais e as correspondentes sanções. Assim, com exceção das regras referentes aos Impostos de Importação e Exportação, ao Imposto sobre Produtos Industrializados e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, é possível, como regra geral, a delegação de competências legislativas, desde que atendidos os demais requisitos a serem analisados a seguir.³¹

29 CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 81. No mesmo sentido: OTTO, Ignacio de. *Derecho Constitucional: Sistema de Fuentes*. Barcelona: Ariel, 1998, p. 181-185; TOURINHO, Arx da Costa. A delegação legislativa e sua irrelevância no Direito brasileiro atual. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 54, abr.-jun. 1977, p. 69; FORTES, Bonifácio. Delegação Legislativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 62, out.-dez. 1960, p. 353; DUARTE, Clénio da Silva. Delegação de Competência. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 27, jan.-mar. 1974, p. 38. Para um estudo profundo acerca da delegação legislativa, ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Legislación Delegada, Potestad Reglamentaria y Control Judicial*. Madrid: Civitas, 1998.

30 Cf. MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 213-214.

31 Em sentido contrário, ver: FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito Constitucional: Liberdade de Fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007, p. 488.

b) Previsão de limites ao exercício da competência delegada em ato delegatório específico

A delegação de competências normativas deve ser estabelecida por ato específico, emanado do Poder delegante, que estabelecerá os limites em que será legítima a atuação do ente delegatário. Como salienta MARCOS JURUENA VILLELA SOUTO, que analisa a questão sob o prisma das agências reguladoras: “são legítimas as delegações de poder legislativo sempre que o Congresso tenha predeterminado o alcance do poder que se transfere, assinalando um *standard* legislativo suficientemente claro e concreto, para que em todo caso a agência atue segundo a vontade do legislador, com a mínima discricionariedade; e distinguem-se os *meaningful standards*, que permitem a predeterminação pela lei do poder da agência ao estabelecer princípios ou diretrizes suficientemente claros, e os *meaningless standards*, que não permitem essa limitação dos poderes administrativos”.³²

Dessa forma, pode-se aduzir que a atuação dos entes delegatários de competência legislativa, como não poderia deixar de ser, é atividade infralegal, devendo pautar-se pelos *standards* previstos na norma delegatória e nas demais normas que compõem o ordenamento jurídico.

Em consonância com a lição de LAURENCE TRIBE, a previsão dos *standards* para a legítima atuação dos entes delegatários resguarda, ainda, a possibilidade de seu controle, uma vez que será possível verificar: (1) se sua ação está compreendida na competência que lhe foi delegada; (2) se tal competência é detida pelo Poder delegante; e (3) se ela está inserida no campo de competências delegáveis pelo Poder Legislativo.³³

c) Revogabilidade, indelegabilidade e reserva de iguais atribuições pelo Poder delegante

Tendo em vista que os entes delegatários recebem uma competência normativa limitada, é óbvio que o Poder delegante (o Poder Legislativo) permanece

32 SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 50.

33 TRIBE, Laurence H. *American Constitutional Law*. 2nd. ed. New York: The Foundation Press, 1988, p. 364. No mesmo sentido, negando a legitimidade de delegações abertas de competências legislativas, ver: PIERCE JR., Richard J., SHAPIRO, Sidney A.; VERKUIL, Paul R. *Administrative Law and Process*. 3rd. ed. New York: The Foundation Press, 1999, p. 36. Para um estudo mais aprofundado da previsão de *standards* para a validade de delegações legislativas, ver: BARBER, Sotirios. *The Constitution and the Delegation of Congressional Power*. Chicago/London: The University of Chicago Press, 1975, p. 72-107.

com a competência plena para editar regras acerca das matérias afetas à competência das agências e pode, a qualquer momento, excluir a competência normativa destas. Esse aspecto é ressaltado por JUAN CARLOS CASSAGNE, para quem “a delegação, como o tem dito a Corte Suprema em sua tradicional jurisprudência (caso ‘Delfino’), não pode implicar a transferência total da potestade legislativa, o que afetaria, obviamente, o princípio constitucional da separação de poderes”.³⁴

Tendo em vista que o ente delegatário exerce uma competência normativa alheia, ele não pode transferi-la para outrem, sendo indelegável a competência adquirida por intermédio de delegação legislativa.

d) Possibilidade de controle

Por fim, a legitimidade da delegação legislativa depende da existência de mecanismos para o controle da atividade delegada.

Tal controle pode e deve ser exercido pelo Poder delegante que, se entender que os atos praticados pelo ente delegatário não estão atingindo as finalidades legais pretendidas, pode, simplesmente, retirar-lhe tais prerrogativas ou editar atos contrários aos expedidos pelo agente regulador, assim como pelos órgãos do Poder Judiciário, mediante a iniciativa da parte interessada (a Administração Direta ou o Administrado).

O controle exercido pelo Poder delegatário engloba aspectos da legalidade e do mérito dos atos normativos editados pelos entes delegatários. Enquanto o controle judicial volta-se principalmente à análise da legalidade de tais atos, o controle de mérito limita-se ao exame do princípio da proporcionalidade (devido processo legal substantivo).

e) Síntese

A definição da possibilidade ou impossibilidade de delegação legislativa no campo do processo administrativo fiscal depende de se determinar a

34 CASSAGNE, Juan Carlos. *Derecho Administrativo*. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2002, t. I, p. 381. Essa questão torna relevante a discussão do fenômeno da “relegificação” que ocorre quando o Poder Delegante resolve, posteriormente à delegação, editar norma contrária à editada pelo Poder Delegatário, sendo necessária a definição de mecanismos para proteção da eficácia das normas por este editadas. Sobre esse tema, ver: FRONTONI, Elisabetta. Spunti in Tema di Delegificazione: “Rilegificazione” e Sottrazione dei Regolamenti in Delegificazione All’Abrogazione Referendaria. In: MODUGNO, Franco. *Trasformazioni della Funzione Legislativa: Crisi della Legge e Sistema delle Fonti*. Milano: Giuffrè, 2000, p. 244.

densidade da legalidade aqui aplicável, se uma legalidade de fins ou uma legalidade de conteúdo ou, nas palavras de ALEXANDRE ARAGÃO, se temos neste campo a aplicação do princípio da legalidade ou do princípio da reserva de lei. Veja-se sua lição:

*Deve, portanto, ser distinguido o Princípio da Legalidade do Princípio da reserva de lei, muitas vezes designados, respectivamente, de “reserva relativa de lei” e de “reserva absoluta de lei”. Pelo primeiro, a Administração Pública só pode agir de acordo com a lei, observada a densidade mínima vista acima, ao passo que, nos casos em que, mais que o simples princípio da legalidade, há uma reserva de lei, apenas a lei pode dispor sobre determinada matéria.*³⁵

Não estando o processo administrativo entre aquelas matérias para as quais a Constituição Federal prevê uma reserva absoluta de lei, ou seja, uma legalidade de conteúdo, cremos ser legítimo afirmar ser possível a delegação de competência legislativa para que o Poder Executivo edite normas sobre processo administrativo. O próprio Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal federal, teve origem em uma delegação legislativa (a utilização deste caso como paradigma deve ser relativizada pela época histórica em que foi editado o decreto, em plena ditadura militar).

Há que se ressaltar, contudo, que, para que o Executivo edite normas sobre processo administrativo, é imprescindível que todos os requisitos brevemente estudados acima sejam observados.

3.1.2. Princípio da Impessoalidade

A análise das manifestações doutrinárias acerca do princípio da impessoalidade mostra não haver unanimidade sobre sua conceituação.

Para JOSÉ AFONSO DA SILVA “o princípio ou regra da impessoalidade da Administração Pública significa que os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa em nome do qual age o funcionário”.³⁶

Segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, o princípio da impessoalidade “traduz a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimen-tosas. Nem favoritismos

³⁵ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos Serviços Públicos*, 2007, p. 340.

³⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 651.

nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas, não podem interferir na atuação administrativa, e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia”.³⁷

DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO salienta que o princípio da impessoalidade tem uma tríplice acepção:

Na primeira, veda a Administração de distinguir interesses onde a lei não o fizer. Na segunda, veda a Administração de perseguir interesses públicos secundários próprios, desvinculados dos interesses públicos primários definidos em lei. Neste caso enfatiza-se a natureza jurídica ficta da personalização do Estado, que, por isso, jamais deve atuar em seu exclusivo benefício, mas sempre no da sociedade.

*Na terceira acepção, veda, com ligeira diferença sobre a segunda, que a Administração dê precedência a quaisquer interesses outros, em detrimento dos finalísticos.*³⁸

Por fim, HELY LOPES MEIRELLES assevera que o princípio em comento “nada mais é do que o clássico princípio da finalidade, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de Direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal”.³⁹

Em face dessas concepções, pode-se aduzir que a definição de JOSÉ AFONSO DA SILVA parte de uma análise estrutural-orgânica da Administração Pública, pecando por retirar do princípio da impessoalidade a sua qualidade de garantia dos administrados contra o abuso de poder das autoridades administrativas.

Já a definição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO parece representar apenas parcialmente o princípio da impessoalidade da Administração, destacando somente o seu caráter externo (impossibilidade de se tratar de forma distinta os administrados), em que figura a impessoalidade como verdadeiro corolário do princípio da isonomia.

37 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 84.

38 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 93.

39 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23. ed. Atualização por Eurico de Andrade de Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Bule Filho. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 88.

Dessa forma, parece mais correto o entendimento de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, que reconhece que o princípio da impessoalidade é multifacetado e representa a conjugação dos *princípios da isonomia e da finalidade*.⁴⁰

Sob o prisma da isonomia, o princípio da impessoalidade corresponde à necessidade de as autoridades administrativas tratarem de forma equânime os administrados, conforme pontuado por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO na passagem acima transcrita.⁴¹

Já sob o prisma da finalidade, a impessoalidade decorre do fato de a atividade administrativa ser desenvolvida como função, ou seja, ser executada no interesse de terceiros, consubstanciado na consecução dos fins coletivos. Nesse sentido, é pertinente mencionar AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, que examina o princípio da impessoalidade como decorrência da legalidade objetiva, a qual, por sua vez, sujeita a Administração Pública:

A autoridade fiscal, ao praticar atos jurídicos no exercício de sua função administrativa, nos estritos termos dispostos na legislação tributária, não estará defendendo algum interesse próprio, como o faz um credor de uma determinada obrigação, ao fazer valer um pretendido direito subjetivo.

*No Direito Administrativo, e, em particular, no Direito Tributário, vigora o princípio da legalidade objetiva, em que a autoridade, para cumprir sua função, o seu ofício, tem o dever legal de agir (princípio da oficialidade), tem o poder legal (potestade) de compelir o contribuinte, ou terceiros, a cumprir os mandamentos previstos na legislação tributária, nada mais fazendo desta forma do que aplicar a lei de ofício.*⁴²

40 Nesse mesmo sentido é a lição de INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO: “Corolário do princípio maior da legalidade, que a rigor o absorve – a lei é expressão da vontade geral – o princípio da impessoalidade consubstancia a idéia de que a Administração Pública, enquanto estrutura composta de órgãos e de pessoas incumbidos de gerir a coisa pública, tem de desempenhar esse múnus sem levar em conta interesses pessoais, próprios ou de terceiros, a não ser quando o atendimento de pretensões parciais constitua concretização do interesse geral. Afinal de contas, a otimização da ordem jurídica objetiva não raro se concretiza, precisamente, no respeito e na satisfação de pretensões subjetivas albergadas pelo ordenamento jurídico. O princípio da impessoalidade, por outro lado, convoca o da legalidade, na medida em que este último postulado impõe aos agentes públicos, em geral, e não apenas ao administrador, medir todos com o mesmo metro” (COELHO, Inocêncio Mártires. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 787).

41 Nesse mesmo sentido: FIORINI, Bartolome, *Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [19—], p. 70.

42 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O Processo Administrativo Fiscal e os Princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência da Administração Pública. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*: 4º Volume. São Paulo:

Como princípio regente do processo administrativo fiscal, a impessoalidade orienta a imparcialidade do órgão ou agente julgador, que não deve buscar vantagem para si, nem privilegiar interesses dos administrados, mas pautar sua atuação pela observância objetiva das normas jurídicas (realização do princípio da legalidade) e pela busca da verdade material.⁴³

Nesse contexto, estabelece a Lei nº 9.784/99 que o processo administrativo federal deve visar ao “atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei” (art. 2º, parágrafo único, inciso II), pautando-se por critérios de “objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades” (inciso III).

Também têm fundamento no princípio da impessoalidade as previsões contidas nos arts. 18 e 20 do citado diploma normativo, relacionadas com o impedimento ou a suspeição da autoridade administrativa julgadora.

3.1.3. Princípio da Moralidade

Como se sabe, até o final da Segunda Guerra Mundial, expandiu-se o positivismo em suas diversas manifestações como corrente jusfilosófica predominante.

Com o fim do conflito armado na Europa, diante dos excessos cometidos sob o pálio do direito pelos regimes totalitários, notadamente o regime

Dialética, 1999, p. 9. No mesmo sentido, ver: GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento Tributário e sua Invalidação*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 163.

43 Veja-se, a este respeito, a seguinte passagem de JOSÉ ANTONIO MINATEL: “[...] Tendo como norte a lei, a **neutralidade** e a **imparcialidade** são preceitos que devem comandar a prática desses atos administrativos, posicionando-se os julgadores como terceiros desinteressados em relação ao mérito da contenda. Se a missão do **processo** administrativo tributário tem a ver com o controle de atos praticados pelos agentes públicos no âmbito do **procedimento**, é imperativo que esse controle se faça tendo como limite a lei, zelando para que aquele que exerce função de julgar não venha a se posicionar como parte” (MINATEL, José Antonio. *Procedimento e Processo Administrativo Tributário: Dupla Função Administrativa, com Diferentes Regimes Jurídicos*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 337). Posicionamento em sentido contrário, e que nos parece equivocado e contrário à natureza do Processo Administrativo Fiscal é sustentando por CLEIDE PREVITALI CAIS, para quem: “Já no processo administrativo a garantia da imparcialidade não é pressuposto de validade, pois o órgão administrativo julgador, imbuído de plenos poderes decisórios, é o próprio órgão parte do litígio (assim, por exemplo, as impugnações que são decididas pelo próprio órgão de arrecadação, muitas vezes pelo próprio fiscal responsável pela autuação fiscal, que o contribuinte aponta como viciada” (CAIS, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 210).

nacional-socialista alemão, foi retomada de forma acentuada a discussão sobre a vinculação entre os valores éticos e morais e as normas jurídicas positivas.⁴⁴

Esse debate sobre moral e direito visou superar a postura formalista do positivismo na análise da validade das normas jurídicas, subordinando-as a um critério de justiça e moral. A enunciação do princípio da moralidade administrativa configura a introdução, no Direito Administrativo pátrio, dessa ordem de questão.

Grande parte dos autores que se dedicou ao exame do princípio da moralidade viu-se obrigada a reconhecer a dificuldade de sua definição. Como salienta ODETE MEDAUAR, “o *princípio da moralidade administrativa* é de difícil expressão verbal. A doutrina busca apreendê-lo, ligando-o a termos e noções que propiciem seu entendimento”.⁴⁵

Com efeito, parece-nos que o princípio da moralidade da Administração Pública, da maneira como vem sendo tratado pela doutrina, faz parte da patologia da “principalização” que hoje se faz presente no ordenamento jurídico brasileiro, da qual resulta a carência de efetividade de tantos desses ditos princípios jurídicos.

Embora grasse uma antiga discussão jusfilosófica acerca da distinção entre direito e moral, é possível aduzir alguns dos aspectos que diferenciam esses dois conceitos, conforme destacado por EDUARDO GARCÍA MÁYNEZ: (a) a unilateralidade da moral, uma vez que “frente ao sujeito a quem obrigam não há outra pessoa autorizada para lhe exigir o cumprimento de seus deveres”, e a bilateralidade das regras jurídicas, as quais “impõem deveres correspondentes a faculdades ou concedem direitos correspondentes a obrigações”;⁴⁶ (b) a interioridade da moral, segundo a qual uma conduta seria boa “quando concorda, não só exteriormente, mas sim interiormente com a regra ética” (Kant), e a exterioridade do direito, sendo que “a simples concordância externa, mecânica, de proceder com a norma, carece de significado aos olhos do moralista”;⁴⁷ (c) a incoercibilidade da moral, cujo cumprimento “deve efetuar-se de

44 Importa observar que não se está afirmando que a discussão sobre a relação entre moral e direito foi uma decorrência do fim da Segunda Guerra Mundial, mas sim que tal debate foi retomado com bastante vigor em razão dos eventos históricos acontecidos em meados do século passado.

45 MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 148.

46 MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción al Estudio del Derecho*. 53. ed. Mexico: Editorial Porrúa, 2002, p. 15. Ver também: SICHES, Luis Recasens. *Filosofía del Derecho*. 14. ed. México: Editorial Porrúa, 1999, p. 176-177; RADBRUCH, Gustav. *Filosofía do Direito*. 6. ed. Tradução L. Cabral de Moncada. Coimbra: Armênio Amado, 1997, p. 98-107; VECCHIO, Giorgio del. *Filosofía del Derecho*. 9. ed. Barcelona: Bosch, 1991, p. 334.

47 MÁYNEZ, Eduardo García, *Introducción al Estudio del Derecho*, 2002, p. 19. Ver também: SICHES, Luis Recasens, *Filosofía del Derecho*, 1999, p. 180; VECCHIO, Giorgio del, *Filosofía del Derecho*, 1991, p. 336.

maneira espontânea”,⁴⁸ e a coercibilidade do direito; e d) a autonomia da moral que “deve representar o cumprimento de uma máxima que o sujeito impôs a si próprio”, e a heteronomia do direito, tendo em vista que “quando uma pessoa age de acordo com um preceito que não deriva do seu alvedrio, mas sim de uma vontade externa, seu proceder é heterônomo, e carece, por conseguinte, de mérito moral”.⁴⁹

Note-se que falar de uma regra moral é uma contradição de termos, uma vez que, como visto, ela distingue-se da regra jurídica, o que não significa a negação da obrigatoriedade de as normas jurídicas se fundamentarem em valores ético-morais. Com efeito, *o que se está a afirmar é que a moral não é, por si só, fonte de deveres jurídicos cujo descumprimento enseje a aplicação de uma sanção*, mas resulta da própria enunciação constitucional do princípio da legalidade, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Em face da obviedade dessa afirmação, alguns doutrinadores têm afirmado que a moral envolvida na administração não seria a moral comum, mas sim uma suposta moral jurídica.⁵⁰

ODETE MEDAUAR, na tentativa de conferir concreção a esse princípio, brinda-nos com um exemplo que configuraria sua violação. Assim, afirma a jurista que “em momento de crise financeira, numa época de redução de mordomias, num período de agravamento de problemas sociais, configura imoralidade efetuar gastos com aquisição de automóveis de luxo para ‘servir’ autoridades, mesmo que tal aquisição revista-se de legalidade”.⁵¹

Na mesma linha WEIDA ZANCANER assevera que “o administrador afrontará o princípio da moralidade todas as vezes que agir visando interesses pessoais, com o fito de tirar proveito para si ou para amigos, ou quando editar atos maliciosos ou desleais, ou ainda, atos caprichosos, atos exarados com intuito

48 MÁYNEZ, Eduardo García, *Introducción al Estudio del Derecho*, 2002, p. 21. Ver também: SICHES, Luis Recasens, *Filosofía del Derecho*, 1999, p. 184; VECCHIO, Giorgio del, *Filosofía del Derecho*, 1991, p. 336.

49 MÁYNEZ, Eduardo García, *Introducción al Estudio del Derecho*, 2002, p. 22. Ver também: SICHES, Luis Recasens, *Filosofía del Derecho*, 1999, p. 182. RADBRUCH, Gustav, *Filosofía do Direito*. 6. ed. Tradução L. Cabral de Moncada. Coimbra: Armênio Amado, 1997, p. 107.

50 Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23. ed. Atualização por Eurico de Andrade de Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Bule Filho. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 86-87; CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal: Comentários à Lei 9.784/1999*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 55. Acerca da juridicidade da regra moral, ver: RIPERT, Georges. *A Regra Moral nas Obrigações Cíveis*. 2. ed. Tradução Osório de Oliveira. Campinas: Bookseller, 2002, p. 25-27.

51 MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 149.

de perseguir inimigos ou desafetos políticos, quando afrontar a probidade administrativa, quando agir de má-fé ou de maneira desleal”.⁵²

Veja-se nesses exemplos de violação do princípio da moralidade, que a invalidação da hipotética aquisição de veículos prescindiria, integralmente, de qualquer consideração sobre sua moralidade, uma vez que contrária ao próprio princípio da finalidade, ao princípio da impessoalidade e ao princípio da proporcionalidade (devido processo legal substantivo), que será examinado posteriormente. A seu turno, nos exemplos citados pela Professora WEIDA ZANCANER, tem-se situações de violação do princípio da impessoalidade, prescindindo-se, da mesma maneira, de qualquer menção à moralidade.

Pode-se asseverar, portanto, *que em nenhum caso se terá situação em que violado, de forma independente, o princípio da moralidade*, sendo certo, por outro lado, *que sempre que violados outros princípios aquele também poderá ser tido como violado*.⁵³

O jurista português ANTÔNIO JOSÉ BRANDÃO, sobre a moralidade administrativa, manifesta-se no sentido de que:

“Bom administrador”, portanto, é o órgão da Administração que, usando da sua competência para o preenchimento das atribuições legais, se determina não só pelos preceitos vigentes, mas também pela moral comum. Se os primeiros

52 ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do Estado Social e Democrático de Direito. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 632.

53 A esta altura vale a pena transcrever a seguinte passagem de CELSO RIBEIRO BASTOS, que mesmo aplaudindo a introdução do princípio da moralidade na Constituição Federal observa as dificuldades envolvidas em sua aplicação: “Embora, portanto, seja inteiramente louvável o intuito do Texto Constitucional em coibir o mais possível os abusos que ocorrem em muitos setores da atuação administrativa, o mérito daí advindo sofre o risco de esvaziamento diante das eventuais consequências da falta de objetivação que possa cercar a utilização desse conceito (moralidade). O que a doutrina tem afirmado afigura-se-nos insuficiente para dar o mínimo de precisão ao vocábulo. Dizer, como ela faz, que é o conjunto de regras que vigoram no interior da Administração, e que, portanto, tratar-se-ia de uma moral já juridicizada, ainda assim é forçoso reconhecer que nem sempre estas regras são de fácil evidenciação.

Dizer que a moralidade está intimamente relacionada com a mera intenção do agente também não nos parece fornecer critérios seguros para, em cada caso, dirimir-se se houve ou não lesão à moralidade.

A dificuldade, pois, reside no encontro de um espaço jurídico específico para a moralidade administrativa que já não esteja coberto pela impessoalidade e pela finalidade. A inovação de um difuso princípio da moralidade pode na verdade escamotear um ingresso que até então não tem sido aceito pelo Poder Judiciário no mérito do ato administrativo. Quer-nos parecer que esta não tenha sido a intenção do texto, nem corresponda a uma aspiração doutrinária do nosso direito que tem sabido sempre acatar as distinções entre administrar e exercer a jurisdição” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 59-60).

delimitam as fronteiras do lícito e do ilícito, do justo e do injusto positivos – a segunda espera dele conduta honesta, verdadeira, intrínseca e extrinsecamente conforme a função realizada por seu intermédio. Não será a ordem administrativa parte, ou aspecto, da ordem jurídica postulada pelo bem-comum? E não será a ordem jurídica parte ou aspecto da ordem cósmica que se define mediante a liberdade humana? Como então recusar esta evidência: comete uma “imoralidade administrativa” o administrador que perturba a ordem administrativa com uma conduta determinada por fins concretos alheios à pública administração, muito embora não tenha cometido faltas legais?⁵⁴

Nessa passagem, caracteriza-se a violação do princípio da moralidade como decorrência de uma conduta praticada sem atenção à finalidade pública, a qual seria inválida por si só, em consequência de contrariar diversos princípios aplicáveis à Administração Pública, como os já mencionados princípios da finalidade e proporcionalidade, não sendo necessário, portanto, o recurso à moralidade para se concluir por sua invalidez.

Nessa ordem de ideias, a noção de moralidade, a despeito de estar expressa na Constituição Federal, é prescindível em termos jurídicos positivos e carece de aplicabilidade prática.⁵⁵ Em nenhuma hipótese, ato praticado pela autoridade administrativa com respeito aos princípios da legalidade, impessoalidade e proporcionalidade poderá ser objeto de contestação por imoral. Conforme salienta AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO:

Seja praticado com volitividade, ou com mera subjetividade, o ato administrativo sempre poderá ser inquinado de contrariar a lei, por mero erro de ofício, ou por abuso ou desvio de poder, o que, se for devidamente demonstrado, levará à sua invalidação.

Como a moral aborda o foro íntimo da pessoa, ou seja, a intenção que motiva a pessoa a ter um determinado comportamento, não vejo como se possa invalidar um ato da administração fazendária, a título de contrariar a moral,

54 BRANDÃO, Antônio José. Moralidade Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 25, jul.-set. 1951, p. 462.

55 Em sentido contrário, GABRIEL LACERDA TROIANELLI, menciona acórdão proferido pelo Tribunal Regional da Terceira Região que utilizou, como um de seus fundamentos, o princípio da moralidade, e conclui: “em que pese a dificuldade de se estabelecer, abstratamente, uma regra de aferição da moralidade administrativa, é possível, em cada caso concreto, saber se determinado ato administrativo terá, ou não, violado o princípio da moralidade por meio da ofensa a alguma de suas manifestações, como as regras de lealdade e boa-fé” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Os Princípios do Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*: 4º Volume. São Paulo: Dialética, 1999, p. 72).

*se o mesmo não contiver alguma ilegalidade, que, por si só, pode ser a causa da invalidade.*⁵⁶

LUCIA VALLE FIGUEIREDO afirma que o “princípio da moralidade *deverá corresponder ao conjunto de regras de conduta da administração que, em determinado ordenamento jurídico, são considerados os ‘standards’ comportamentais que a sociedade deseja e espera*”.⁵⁷

Com a devida vênia, tal definição em nada auxilia a concreção do princípio em comento. Os “standards” que se espera sejam observados são aqueles corporificados nos atos legais, cujo conteúdo deve ser controlado por intermédio da aplicação do princípio da proporcionalidade. A noção de moralidade administrativa se mostra dependente e vinculada a outros princípios, portanto, não pode subsistir de forma isolada.

É importante ressaltar que não se está afirmando, de maneira alguma, que não haja padrões morais que devam ser observados pela Administração Pública, nem que tudo que está previsto na lei é moralmente legítimo. O que se está a defender é tão somente que a fugidia noção de moralidade não é instrumento adequado ao controle do conteúdo dos atos administrativos.

Em estudo dedicado à ética na Administração Pública o Professor JESÚS GONZÁLEZ PEREZ, partindo da triste constatação de que a falta de ética do Administrador Público está inserida no campo mais abrangente da

56 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *O Processo Administrativo Fiscal e os Princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência da Administração Pública*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*: 4º Volume. São Paulo: Dialética, 1999, p. 16. No mesmo sentido, ver: ROCHA, Valdir de Oliveira. O Princípio da Moralidade no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 121-122. Como destaca o Professor MARCELO FIGUEIREDO, ao responder se “o princípio da moralidade administrativa significa o dever de respeitar as regras morais acolhidas (implícita ou explicitamente) pela lei ou o dever de, além da lei, respeitar regras morais”, “não há obrigação que transcenda a legalidade, *tal como inserida no sistema constitucional*. Assim sendo, deve-se auscultar os princípios da Constituições e das leis, mesmo aqueles implícitos. Contudo, não há qualquer dever ou obrigação jurídica em atender, *além da lei, a normas morais*” (FIGUEIREDO, Marcelo. *O Controle da Moralidade na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 100). Em sentido contrário, defendendo a autonomia do princípio da moralidade, ver: FREITAS, Juarez. *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 53; MELLO, Cláudio Ari. Fragmentos Teóricos sobre a Moralidade Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, jan.-mar. 2004, p. 108.

57 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 425.

carência de valores éticos que assola toda a sociedade, analisa os vários aspectos dessa questão.⁵⁸

Ao tratar das exigências éticas da Administração Pública, o professor analisa separadamente: (a) os sujeitos da relação jurídica administrativa; (b) seu objeto; e (c) a atividade propriamente dita.

Em relação aos sujeitos envolvidos na relação jurídico-administrativa, JESÚS GONZÁLEZ PEREZ, a par de salientar que o funcionário público deve ser honrado, delimita o campo da ética pública à dedicação ao serviço, à submissão hierárquica, com respeito às diretrizes emanadas dos superiores e ao tratamento igualitário dos administrados.⁵⁹

A seu turno, em respeito ao objeto, o jurista espanhol se refere à dedicação do servidor público aos serviços gerais, ao dever de fazer um trabalho bem-feito, exigindo “uma entrega ao serviço, um afã de aperfeiçoamento nas técnicas, um esforço em buscar a perfeição”, e ao dever da correta e boa utilização dos bens públicos.⁶⁰

Por fim, em relação à atividade, JESÚS GONZÁLEZ PEREZ menciona a necessidade de que os prédios públicos se localizem em áreas que reflitam a ética pública (nessa linha, não poderia o prédio da prefeitura se localizar em local conhecido pela prostituição), esclarecendo, ainda, que a atividade pública deve ser desenvolvida no tempo adequado, com atenção às formas prescritas em lei.⁶¹

As proposições enunciadas pelo administrativista espanhol corroboram tudo o que restou anteriormente afirmado, na medida em que quase todos os “deveres morais/éticos” por ele apresentados estão inseridos nos princípios gerais que regem a atividade administrativa.

58 GONZÁLEZ PEREZ, Jesús. *La Ética en la Administración Pública*. 2. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 24. Como destaca MARIA FERIA ROMERO, a corrupção não é sequer uma realidade moderna, fazendo parte da história da humanidade. Em suas palavras: “A história da corrupção é ampla, complexa e ininterrupta. Se tem notícias de atuações corruptas desde todos os tempos, em todas as culturas e com distintos regimes políticos. Isso permite afirmar que não se trata de um fenômeno próprio de uma determinada época, ou sistema político, ou momento histórico com peculiaridades culturais, econômicas e sociais concretas, senão, isso sim, de um fenômeno ligado à natureza do homem e de maneira especial ao homem com poder” (ROMERO, Maria Feria. *Aplicabilidad de las Normas Éticas en la Administración Pública Gallega*. Santiago de Compostela: Xunta de Galicia, 1999, p. 33).

59 GONZÁLEZ PEREZ, Jesús. *La Ética en la Administración Pública*. 2. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 40-62.

60 GONZÁLEZ PEREZ, Jesús. *La Ética en la Administración Pública*. 2. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 63-74.

61 GONZÁLEZ PEREZ, Jesús. *La Ética en la Administración Pública*. 2. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 74-79.

Diante do exposto, parece-nos que a melhor definição do princípio da moralidade é apresentada pelo Professor HUMBERTO ÁVILA na passagem a seguir:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas. Estas estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim. Por exemplo, o princípio da moralidade estabelece um estado de confiabilidade, honestidade, estabilidade e continuidade nas relações entre o poder público e o particular; para cuja promoção são necessários comportamentos sérios, motivados, leais e contínuos.⁶²

Com fundamento nas lições de HUMBERTO ÁVILA, temos que o princípio da moralidade é um sobreprincípio que determina um amplo ideal de coisas a ser atingido e é concretizado por outros princípios menos abrangentes, que são efetiva e diretamente aplicados aos casos concretos. Dessa forma, esse princípio não se aplica diretamente à solução de casos concretos, dependendo, para tanto, da intermediação de outras regras e princípios.

A Lei nº 9.784/99 incorporou o princípio da moralidade e estabeleceu que o processo administrativo federal deve observar “atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”.

Como visto na definição de HUMBERTO ÁVILA, o princípio da moralidade estabelece como fim que prevaleça um *estado de confiabilidade e estabilidade* nas relações entre Fazenda e contribuintes. Ganha relevo aqui o princípio da proteção da confiança, ao qual dedicamos o item seguinte.

3.1.4. Princípio da Proteção da Confiança

O princípio da proteção da confiança do cidadão perante os atos administrativos, legislativos e jurisdicionais do Estado, originado na Alemanha, vem cada vez mais ganhando expressão no Direito Público brasileiro como forma de proteção das expectativas legítimas do cidadão.

Tal princípio representa um passo adiante no que se refere à abrangência temporal dos atos praticados pelo Poder Público. Tomando por exemplo o sistema constitucional brasileiro, temos um ordenamento que protege contra alterações futuras os atos e fatos consumados no passado, mediante o princípio da irretroatividade das leis e a garantia de inviolabilidade do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal).

62 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38.

Todavia, há casos em que não se está diante de uma situação *consumada*, mas meramente *expectada*, que se encontraria exposta a modificações de posicionamento por parte do Poder Público. Nas palavras de MISABEL DERZI, “a justiça prospectiva, aliada à proteção da confiança, supõe não apenas o respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada, mas ainda se volta para o futuro, protegendo direitos meramente ‘expectados’ ou os ‘direitos a adquirir direitos’. As mudanças do legislador, quando necessárias, assim como do administrador ou do juiz devem se alimentar do princípio da proporcionalidade, constitucionalmente posto, instalando-se a obrigação geral de adoção de medidas transitórias, aplicáveis às situações em que, embora não se possa falar em direito adquirido, em decorrência do não preenchimento de todos os requisitos legais, as expectativas são fortemente criadas pelo decurso do tempo transcorrido”.⁶³

Em termos aproximados, manifesta-se HUMBERTO ÁVILA, para quem “o chamado princípio da proteção da confiança serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular, não sendo protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer âmbito, inclusive no tributário, exerce a sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual e, posteriormente, tem sua confiança frustrada pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, quer por simples mudança, quer por revogação ou anulação, quer, ainda, por declaração da sua invalidade”.⁶⁴

A doutrina normalmente vincula o princípio da proteção da confiança legítima ao sobreprincípio da segurança jurídica. Segundo pontua FÁBIO FRAGA GONÇALVES, “a segurança jurídica se corporifica na confiança legítima dos cidadãos em que o conteúdo das manifestações dos entes públicos não conhecerá modificações imprevisíveis e suscetíveis de afetar as suas decisões importantes, a menos que tais modificações sejam justificadas por valores/princípios mais relevantes naquele caso concreto”.⁶⁵

63 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Justiça Prospectiva no Imposto sobre a Renda*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, v. IV, p. 50. Sobre o princípio da proteção da confiança vale a pena a referência à tese defendida pela Professora MISABEL DERZI em concurso para Professora Titular da Universidade Federal de Minas Gerais: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

64 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360.

65 GONÇALVES, Fábio Fraga. Princípio da Proteção da Confiança – Análise à Luz dos Postulados da Moralidade e da Eficiência. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 3, jan.-jun. 2005, p. 222. No mesmo sentido, ODETE MEDAUAR afirma que o princípio da proteção da confiança “apresenta-se como desdobramento do princípio da segurança jurídica” (MEDAUAR, Odete. *Segurança Jurídica e Confiança Legítima*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do*

RAFAEL MAFFINI, em trabalho específico sobre o princípio em questão, sustenta que “a proteção da confiança deve ser considerada como um princípio deduzido, em termos imediatos, do princípio da segurança jurídica e, em termos mediatos, do princípio do Estado de Direito, com precípua finalidade voltada à obtenção de um estado de coisas que enseje estabilidade, previsibilidade e calculabilidade dos atos, procedimentos ou simples comportamentos estatais e que traz consigo deveres comportamentais mediatos que impõem a preservação de atos estatais e de seus efeitos”.⁶⁶

Além dessa nítida vinculação com o sobreprincípio da segurança jurídica, a proteção da confiança tem também clara conexão com o sobreprincípio da moralidade, na medida em que estabelece como fim que as relações entre Estado e cidadãos se deem num ambiente estável. Para HUMBERTO ÁVILA “o princípio da moralidade possui um significado particular no Direito Tributário. Ele limita a atividade administrativa em vários aspectos. Importantes são, especialmente, as limitações decorrentes dos princípios da boa-fé e da proteção da confiança”.⁶⁷

Como destaca HARTMUT MAURER, “na base do princípio da proteção da confiança está uma sucessão de três graus, ou seja, primeiro, um fundamento de confiança criado pelo estado ou, em todo o caso, por ele aprovado, segundo, uma conduta de confiança do cidadão digna de proteção referente a isso, e, terceiro, um desvio do estado que decepciona a confiança do cidadão, no fundamento de confiança. Contra a modificação do curso do terceiro grau dirige-se o princípio da proteção à confiança”.⁶⁸ Ou seja, esse princípio “pede a

Estado de Direito: Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 117. Ver, ainda: RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 145, out. 2007, p. 99; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 77.

66 MAFFINI, Rafael. *Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 55. Na análise de HARTMUT MAURER, “o princípio da proteção da confiança parte da perspectiva do cidadão. Ele exige que sua confiança na existência de regulações estatais e na segurança de atuação estatal, às quais suas esperanças e disposições se referem, seja considerada. Seu objetivo não é somente a evolução contínua do direito, mas a persistência de atos jurídicos estatais, pelo menos, porém, a promulgação de regulações transitórias moderadas ou a concessão de indenização compensatória no caso de desvio. [...]” (MAURER, Hartmut. *Contributos para o Direito do Estado*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 60-61). Ver, também: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, v. I, p. 184.

67 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 310-311. No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 6, nov.-dez. 2003, p. 9.

68 MAURER, Hartmut, *Contributos para o Direito do Estado*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 65.

consideração da confiança do beneficiado na existência do ato administrativo promulgado pela autoridade e, com isso, a manutenção do ato administrativo antijurídico”.⁶⁹

HELENO TAVEIRA TORRES, em tese dedicada à segurança jurídica, brinda-nos com os seguintes comentários sobre o princípio da proteção da confiança: “é consequência dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da eficiência e da moralidade administrativa, manifestos pela obrigatoriedade da Administração Pública de agir com previsibilidade nas relações com os particulares. O respeito ao princípio da confiança legítima, por conseguinte, integra-se ao *princípio da boa Administração Pública*, que se define a partir de uma atividade desenvolvida segundo critérios fundados em transparência, motivação, imparcialidade e probidade, ou seja, orientada à efetividade dos direitos fundamentais, em coerência com o estado de confiança relativo aos seus atos, comissivos ou omissivos”.⁷⁰

O princípio da proteção da confiança legítima do contribuinte expressa-se na impossibilidade de revisão, pela Fazenda Pública, do critério jurídico do lançamento tributário já efetuado,⁷¹ conforme previsto no art. 146 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

Ainda no tema da cobrança tributária, também concretiza o princípio em comento a regra prevista no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional,⁷² segundo o qual a observância das normas tributárias complemen-

69 MAURER, Hartmut. *Direito Administrativo Geral*. Tradução Luís Afonso Heck. Barueri: Manole, 2006, p. 323.

70 TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 221-222.

71 Cf. TORRES, Ricardo Lobo, O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 6, nov.-dez. 2003, p. 15-16; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 145, out. 2007, p. 102-104; GONÇALVES, Fábio Fraga. Princípio da Proteção da Confiança – Análise à Luz dos Postulados da Moralidade e da Eficiência. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 3, jan.-jun., 2005, p. 227.

72 “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

tares exclui “a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.⁷³

Em nome da proteção da confiança legítima do contribuinte, também se pode cogitar de uma aplicação analógica do disposto no parágrafo único do art. 100 às situações em que o contribuinte observe não uma “norma tributária complementar”, mas sim atos reiteradamente praticados pela Fazenda.

Seria a hipótese, por exemplo, de um determinado contribuinte que adotasse um procedimento específico em sua escrituração fiscal ou no recolhimento tributário, em relação ao qual auditorias reiteradas das autoridades fazendárias jamais apontassem desacordo com a legislação tributária. Trata-se aqui da proteção da confiança do contribuinte quanto ao que HARTMUT MAURER chama de *atuação administrativa fática*.⁷⁴

Já no campo do processo administrativo fiscal, qualquer ato da Administração Fazendária que conceda ao contribuinte um direito processual, mesmo que *contra legem*, gerará uma expectativa de direito protegida pelo ordenamento jurídico, como bem percebido por FÁBIO FRAGA GONÇALVES, que cita como exemplo a hipótese de a intimação fiscal informar ao contribuinte que ele teria um prazo para oferecer sua impugnação maior do que aquele previsto na lei.⁷⁵

3.1.5. Princípio da Publicidade

Como salientado por NORBERTO BOBBIO, a democracia é o “governo do poder público em público”, de modo que “nada possa permanecer confinado no espaço do mistério”.⁷⁶

73 Cf. TORRES, Ricardo Lobo, O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 6, nov.-dez. 2003, p. 15-16. Para FÁBIO FRAGA GONÇALVES, “o legislador disse menos do que deveria. Caso o contribuinte tenha pautado sua atuação em orientações expedidas pelas autoridades administrativas, será possível cobrar-lhe o próprio tributo e não somente os acessórios” (GONÇALVES, Fábio Fraga, Princípio da Proteção da Confiança – Análise à Luz dos Postulados da Moralidade e da Eficiência. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 3, jan.-jun., 2005, p. 227).

74 MAURER, Hartmut, *Contributos para o Direito do Estado*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 131-132.

75 GONÇALVES, Fábio Fraga, Princípio da Proteção da Confiança – Análise a Luz dos Postulados da Moralidade e da Eficiência. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 3, jan.-jun., 2005, p. 227.

76 BOBBIO, Norberto. *El Futuro de la Democracia*, 1986, p. 65. Ver também: BOBBIO, Norberto. Democracia e Segredo. In: José Fernández Santillán (Org.). *Norberto Bobbio: O Filósofo e a Política*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003, p. 300-313.

Nesse contexto, o princípio da publicidade – que, segundo vemos, seria sinônimo do princípio da transparência⁷⁷ – aparece como uma garantia da democracia, na medida em que determina que aos administrados seja dado conhecimento dos atos que venham a interferir em sua esfera jurídica, admitido o sigilo apenas em situações justificáveis pelas circunstâncias (não é de se exigir, por exemplo, que um inquérito policial seja público, o que inviabilizaria seus próprios fins).⁷⁸

O princípio da publicidade é decorrente do fato, já enfatizado no presente estudo, de as autoridades administrativas exercerem uma função pública, de forma que, como salienta CARLOS ARI SUNDFELD:

*A razão de ser do Estado é toda externa. Tudo que nele se passa, tudo que faz, tudo que possui, tem uma direção exterior. A finalidade de sua ação não reside jamais em algum benefício íntimo: está sempre voltado ao interesse público. E o que é interesse público? O que o ordenamento entende valioso para a coletividade (não para a pessoa estatal) e que, por isso, protege e prestigia. Assim, os beneficiários de sua atividade são sempre os particulares. Os recursos que manipula não são seus: vêm dos particulares individualmente considerados e passam a pertencer à coletividade deles. Os atos que produz estão sempre voltados aos particulares: mesmo os atos internos são mero estágio intermediário para que, ao final, algo se produza em relação a eles. Em uma figura: falta ao Estado vida interior, faltam-lhe interesses pessoais íntimos.*⁷⁹

O princípio da publicidade encerra, portanto, a obrigatoriedade de as autoridades administrativas tornarem públicos os atos por elas praticados,

77 Importante destacar que, com a edição da Emenda Constitucional nº 132/2023, o princípio da transparência passou a ser um princípio explícito do Sistema Tributário Nacional, previsto no artigo 145, § 3º, da Constituição Federal (Ver: GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024, p. 752-780). Sobre o princípio da transparência, ver: ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 58-62; ARRUDA, Carmen Sílvia Lima de. *O Princípio da Transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

78 Cf. FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu, *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 83. Nas palavras da Professora ODETE MEDAUAR, “a publicidade é inerente às atividades administrativas processualizadas, inclusive no âmbito tributário, em virtude da participação dos administrados (e contribuintes). Afigura-se impossível a ocorrência de atuações ocultas em processo, embora em casos relativos à privacidade e honra, por exemplo, sua realização possa ocorrer em círculo restrito, mas sempre com a presença dos sujeitos” (MEDAUAR, Odete. *Processualização e Publicidade dos Atos do Processo Administrativo Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 123).

79 SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 177.

os quais refletem, em última análise, interesses da coletividade, só admitido o sigilo nas situações em que este se reverter em benefício do próprio interesse coletivo, como no citado exemplo do inquérito policial.⁸⁰

Como observado por ODETE MEDAUAR, são desdobramentos do princípio da publicidade o “direito de receber, dos órgãos públicos, informações do seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral” (inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal), assim como o “direito de obter certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”.⁸¹

É importante destacar que o princípio da publicidade não é apenas uma garantia do administrado diretamente envolvido no processo, mas uma garantia também da própria sociedade, na medida em que garante a todos a possibilidade de controle dos atos administrativos, evitando-se assim a prática de atos pessoais por meio dos quais se busque a realização de benefícios individuais indevidos.

3.1.6. Princípio da Eficiência

O princípio da eficiência, acrescido ao art. 37 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 19/98, tem por finalidade, segundo SÉRGIO FERRAZ e ADÍLSON DE ABREU DALLARI, “a substituição do modelo burocrático, caracterizado pelo controle rigoroso dos procedimentos, pelo novo modelo gerencial, no qual são abrandados os controles de procedimentos e incrementados os controles de resultados”.⁸²

Importa desde logo destacar que a necessidade de eficiência da atuação estatal é (ou ao menos deve ser) da sua própria natureza. Tendo em vista que

80 CARLOS ARI SUNDFELD reconhece que o princípio em comento “não impede que, em dadas hipóteses, exista o dever de a Administração guardar sigilo, ficando impedida, total ou parcialmente, a expedição de certidão ou a vista de autos.

É que, embora a publicidade seja um princípio essencial, embora o indivíduo seja o verdadeiro titular do poder, isto não quer dizer que o segredo *excepcionalmente* não possa ser condição indispensável para a realização do interesse público e, destarte, condição para que a autoridade possa cumprir o seu dever” (SUNDFELD, Carlos Ari. Princípio da Publicidade Administrativa (Direito de Certidão, Vista e Intimação). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 199, jan.-mar. 1995, p. 103-104).

81 MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 151-152.

82 FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu, *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 77-78.

eficiência é “ação, para produzir resultado de modo rápido e preciso”,⁸³ entende-se que ela deve sempre pautar toda atividade humana.

Nessa ordem de ideias, tem-se que a eficiência deve reger todas as atividades realizadas na sociedade. O padeiro deve ser eficiente em sua tarefa de produzir pães. O médico deve ser eficiente no tratamento de seus pacientes. O advogado deve ser eficiente na defesa dos interesses de seus clientes e assim por diante. Não há como conceber que a eficiência não seja, desde sempre, vetor dirigente da atuação estatal, tendo em vista, principalmente, que o administrador público administra bens e direitos que não são seus, mas de terceiros, sendo-lhe, portanto, indisponíveis.⁸⁴

Partindo-se da premissa de que a *atuação voltada para a eficiência* deveria ser da natureza da ação da Administração Pública, seria despicienda a previsão constitucional que a estabelece.

À afirmação acima apresentada opõe-se o histórico da Administração Pública brasileira, que sempre se caracterizou (e, com raras exceções, ainda se caracteriza) pela burocratização de suas atividades, tendo como consequência a morosidade e imprecisão de suas decisões.

Como decorrência da antítese entre a natureza das coisas (de serem eficientes) e a realidade burocrática da Administração Pública, foi então erigido à Constituição o princípio da eficiência.

Ora, a eficiência do aparato estatal depende muito pouco da previsão constitucional, que teve como consequência a proliferação dos gráficos e estatísticas que servem para sua demonstração, mas tem correlação maior com as diretrizes internas da Administração Pública. Sem dúvida, a eficiência dos órgãos e agentes administrativos depende mais das instruções normativas e ordens de serviço internas do que do mandamento constitucional.

83 Cf. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 152.

84 Nesse mesmo tema, transcreve-se manifestação de LUCIA VALLE FIGUEIREDO, para quem “pretendeu o ‘legislador’ da Emenda 19 simplesmente dizer que a Administração deveria agir com eficácia. Todavia, o que podemos afirmar é que *sempre* a Administração deveria agir eficazmente. É isso o esperado dos administradores” (FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, 2001, p. 63). Também CELSO RIBEIRO BASTOS percebeu a inserção da eficiência como dever da Administração mesmo antes da edição da Emenda Constitucional nº 19, ao asseverar que “o princípio da eficiência é daqueles que já, antes da Emenda Constitucional nº 19/98, poderia ser extraído do sistema de princípios que regem a Administração Pública. Isso mostra-se um tanto óbvio, pois não seria razoável pensar em atividades da Administração Pública desempenhadas com ineficiência e sem o atingimento dos resultados dentro do seu objetivo maior, qual seja, a realização do bem comum” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*, 2002, p. 79).

Por sua vez, esses atos administrativos normativos extraem sua força normativa do princípio da eficiência conforme previsto na Constituição. Entretanto, mesmo se não houvesse previsão constitucional desse princípio, nada o impediria; do contrário, seria imperioso que os órgãos e agentes de cúpula da Administração Pública adotassem medidas para que o serviço público fosse mais eficiente.

Nesse mesmo sentido são as palavras de EGON BOCKMANN MOREIRA, para quem o princípio da eficiência “não se trata de princípio jurídico, muito menos poderia ser alçado à condição de norma constitucional. Sua inserção não gerará nenhuma novidade ou benefício concreto. O controle da eficiência não parte de norma genérica e abstrata de conduta, desprovida de mandamento legal. Ao contrário, exige configuração precisa e minuciosa, mediante pautas de comportamento predefinidas – que estabeleçam normativamente o alcance de específicos resultados, a utilização de recursos certos e as consequências jurídicas daí derivadas. Caso contrário, inexistirá a ‘relação’ definidora da eficiência”.⁸⁵

Deixando de lado a controvérsia acima apontada, é de se assinalar que a eficiência dos processos e procedimentos administrativos encontra-se ligada à “adoção dos mecanismos mais céleres e mais convincentes para que a Administração possa alcançar efetivamente o fim perseguido através de todo procedimento adotado”.⁸⁶

Para MARCOS JURUENA VILLELA SOUTO, a eficiência deve ser avaliada “sobre tríplice aspecto, a saber, **administrativo**, que é agir sempre que esteja presente o interesse público, **técnico**, com o emprego dos meios adequados ao atendimento das necessidades públicas, e **financeiro**, que é a aplicação do princípio da economicidade”.⁸⁷

Em estudo sobre o princípio da eficiência, AMÉRICO MASSET LACOMBE apresentou interessante ponderação de que se encontra no âmbito do princípio em questão a submissão da Administração Pública (em especial da Administração Fazendária) à jurisprudência pacificada nos Tribunais Superiores. Em suas palavras:

85 MOREIRA, Egon Bockmann. Processo administrativo e princípio da eficiência. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coord.). *As Leis de Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 326. Em sentido contrário: GABARDO, Emerson. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 91.

86 Cf. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal: Comentários à Lei 9.784/1999*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 60.

87 SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 184.

É portanto tradição da nossa República o princípio que herdamos do sistema americano do “judicial control” ou “judicial review”. Ora, a obediência às decisões judiciais é não só um dever jurídico como uma imposição moral aos cidadãos e à Administração Pública. A Administração está vinculada às decisões judiciais, não podendo delas se afastar, sob pena de poder ser condenada por agir de má-fé, e ainda de seus agentes serem processados e condenados criminalmente.

Mas além de atentar contra a moralidade, o desrespeito à jurisprudência pacificada dos Tribunais atenta contra o princípio da eficiência, pois obrigará os cidadãos não atingidos por decisão que não tenha eficácia erga omnes, a recorrer à justiça, forçando-os ao processamento de uma ação cujo resultado já é conhecido.

O princípio da eficiência impõe a cada Poder o dever não só de respeitá-lo e implementá-lo em suas atividades internas, como também nas suas atividades que possam atingir os demais.

Portanto, sempre que a Fazenda Pública desconsidera matéria já pacificada na jurisprudência, pretendendo coagir contribuintes a pagar o que não é devido, pratica ato ilícito, em ofensa aos princípios da moralidade e da eficiência. Daí, ocasiona a responsabilidade objetiva do Estado por danos materiais e morais.⁸⁸

Concorda-se plenamente com as ponderações do autor. Não há como desconsiderar os custos em que incorre o Estado em razão da realização de trabalho em duplicidade, como a cobrança, pela Fazenda, de exações que o Judiciário já declarou, de forma pacífica, serem ilegítimas.

A única ressalva que há de se fazer ao posicionamento de AMÉRICO MASSET LACOMBE consiste no fato de que não raro as Cortes Superiores, após longos anos decidindo determinada matéria em um dado sentido, resolvem

88 LACOMBE, Américo Masset. A Moralidade e a Eficiência na Administração Tributária. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 1, jan.-jun. 2004, p. 10. Segundo ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE: “É evidente que a dificuldade fazendária em acatar a pacificação da jurisprudência emanada do Plenário da Suprema Corte, ao contrário do que podem pensar alguns, representa grave desserviço à causa republicana. É que os princípios e valores que regem a tributação, assim como muitas de suas regras, encontram-se constitucionalizados, no sistema brasileiro. O retardamento dos poderes públicos em acatar decisões prolatadas pelo órgão judiciário que se encontra no vértice da pirâmide institucional enfraquece os próprios fundamentos do Estado Democrático de Direito, acarretando perdas concretas, perceptíveis a qualquer homem de boa vontade” (ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária – marco legal ou marco civilizatório. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 369-370).

mudar de entendimento, trazendo imensa insegurança jurídica às relações jurídico-tributárias.

Nesse cenário, nem sempre é possível determinar se certa matéria está pacificada ou não, ou se tal “pacificação” sobreviverá a mudanças de Ministros da Corte.

Ainda assim, o atual art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 dispõe expressamente, no inciso I do seu § 6º, que os órgãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais podem afastar a aplicação de ato normativo, por considerá-lo inconstitucional, caso o ato “já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal”.

A mais detalhada regra sobre a matéria encontra-se prevista no artigo 19 da Lei nº 10.522/02, a qual autoriza a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil a pautarem suas atividades pela jurisprudência do STJ e do STF.

É de se ressaltar que, tendo em vista a eficiência dos processos e procedimentos administrativos, aparece como consectário desta o princípio do formalismo finalístico, o qual, reconhecendo a instrumentalidade do processo, coloca em primeiro plano não a formalidade em si, mas o ato a ser praticado.

Ademais, tem-se que a eficiência do processo está vinculada à sua duração,⁸⁹ e, conseqüentemente, ao princípio da duração razoável do processo administrativo, que será examinado a seguir.

3.1.7. Princípio da Duração Razoável

Uma das inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 45, de 31 de dezembro de 2004, foi a inserção do inciso LXXVIII no art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

O direito à duração razoável do processo judicial já se encontrava expresso no item 1º do art. 8º da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), que dispõe que “toda pessoa terá o direito de ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou Tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza”.

89 Cf. FRANCO, Fernão Borba. *Processo Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 40.

Segundo SIDNEY PALHARINI JÚNIOR, “mesmo antes da EC nº 45, a celeridade processual já era tida por garantia constitucional das partes litigantes, em decorrência da interpretação e aplicação da regra do devido processo legal”.⁹⁰

Essa orientação também é seguida, por exemplo, por JOSÉ ROGÉRIO CRUZ E TUCCI, para quem o direito a uma prestação jurisdicional em tempo razoável era uma decorrência da regra contida no citado 1º do art. 8º do Pacto de San José da Costa Rica, combinada com o § 2º do art. 5º da Constituição Federal.⁹¹

A questão mais relevante nos dias atuais, todavia, não parece ser a definição do momento em que o “direito” a um processo com duração razoável foi inserido na Constituição, mas sim: (a) o que vem a ser a duração razoável de um processo; e (b) quais são os meios que garantem a celeridade de sua tramitação.

3.1.7.1. Duração razoável do processo: Direito, princípio ou ambos?

Para ANDRÉ LUIZ NICOLITT, “a duração razoável do processo está inserta no art. 5º, inciso LXXVIII, da CRF/88 que trata dos direitos e das garantias fundamentais. Com efeito, sua natureza jurídica não há de ser outra senão um direito fundamental. Trata-se de verdadeiro direito subjetivo público, autônomo, de índole constitucional”.⁹²

A caracterização da duração razoável do processo como um direito subjetivo público, ou uma garantia constitucional, tem como consequência o reconhecimento de uma prestação, de um dever do Poder Público, que lhe seja correspondente. A esse respeito, é ilustrativa a seguinte passagem de CANOTILHO:

Os critérios anteriores só tendencialmente nos aproximam dos traços distintivos dos direitos, liberdades e garantias. Perante as dificuldades de seleção de um critério material suscetível de se converter em operador hermenêutico seguro, é dogmaticamente mais avisado procurar as dimensões mais relevantes da categoria constitucional em análise. Para além das dimensões constitucionalmente constitutivas do seu regime jurídico, merecem aqui ser salientadas algumas notas. A primeira é a de que, em geral, as normas consagradoras de

90 PALHARINI JÚNIOR, Sidney. Celeridade Processual – Garantia Constitucional Pré-Existente à EC nº 45 – Alcance da “Nova” Norma (art. 5º, LXXVIII, da CF). In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et. al. (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional nº 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 768.

91 CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Tempo e Processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 86.

92 NICOLITT, André Luiz. *A Duração Razoável do Processo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 21.

direitos, liberdades e garantias recortam, logo em nível constitucional, uma pretensão jurídica individual (direito subjetivo) a favor de determinados titulares com o correspondente dever jurídico por parte dos destinatários passivos. Este traço explica a insistência da doutrina na ideia de aplicabilidade direta destas normas (Cfr. CRP, art. 18º/1) e na ideia de determinabilidade constitucional – e não meramente legal – do conteúdo da referida pretensão subjetiva individual. Do mesmo modo, é essa articulação de determinabilidade constitucional e aplicabilidade direta que justifica uma outra nota caracterizadora. Dada a sua radicação subjetiva, os direitos, liberdades e garantias valem, de forma tendencial, como direitos self executing, independentemente da mediação concretizadora e densificadora dos poderes públicos.⁹³

Portanto, para CANOTILHO, duas das principais características dos direitos, liberdades e garantias constitucionais consistem na sua eficácia direta e aplicabilidade imediata, com a criação de um dever jurídico para o Poder Público, isso sem que seja necessária a intermediação concretizadora de qualquer outro ato, legislativo ou administrativo.

Como visto, alguns autores, provavelmente inspirados na inserção do dispositivo no art. 5º da Constituição Federal, sustentam que a duração razoável do processo seria um direito fundamental.⁹⁴

Há que se perguntar, contudo: é a duração razoável do processo apenas uma regra que prescreve um direito fundamental?

Partindo da noção apresentada sobre o conteúdo dos direitos, liberdades e garantias constitucionais, impõe-se reconhecer que, a despeito de sua inserção “geográfica” no art. 5º da Constituição Federal, a duração razoável do processo não é apenas um direito fundamental, mas também e talvez principalmente um *princípio constitucional*.

Ao se fazer tal afirmação, é importante esclarecer, uma vez mais, que no presente trabalho se adota o conceito de princípio como norma finalística,

93 CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 3. ed. Coimbra: Almedina, [199-]. p. 376-377.

94 Cf. NICOLITTI, André Luiz. *A Duração Razoável do Processo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 21; CARVALHO, Fabiano. EC n. 45: Reafirmação da Garantia da Razoável Duração do Processo. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et. al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional nº 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 216-218; RODRIGUES, Horácio Wanderlei. EC nº 45: Acesso à Justiça e Prazo Razoável na Prestação Jurisdicional. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et. al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional nº 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 288; SPALDING, Alessandra Mendes. Direito Fundamental à Tutela Jurisdicional Tempestiva à Luz do Inciso LXXVIII do artigo 5º da CF Inserido pela EC N. 45/2004. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et. al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional N. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 33.

mandado de otimização, na expressão de ROBERT ALEXY, o qual determina que dado estado de coisas seja alcançado tanto quanto possível, resguardadas as limitações fáticas e jurídicas.⁹⁵

Ora, a duração razoável do processo é norma que indica um estado de coisas a ser alcançado, respeitadas as limitações fáticas e jurídicas. É, portanto, um princípio.

Esse entendimento qualificando a duração razoável do processo como princípio é sustentado por ROBSON CARLOS DE OLIVEIRA, para quem “essa norma [inciso LXXVIII no art. 5º da Constituição Federal] encerra um verdadeiro princípio, na medida em que constitui mandamento de otimização da prestação jurisdicional”.⁹⁶

Também GISELE SANTOS FERNANDES GÓES segue essa linha de raciocínio, ao destacar “a importância da inovação, porque foi erigida a princípio constitucional a duração razoável do processo e, como norma-princípio, constitui o núcleo do sistema constitucional e do ordenamento jurídico pátrio processual como um todo”.⁹⁷

Note-se, portanto, que o inciso LXXVIII no art. 5º da Constituição Federal estabelece um direito fundamental a um processo com prazo razoável, que possa ser exercido em situações concretas em que a desídia do julgador cause danos à parte, isso sem a intermediação de qualquer ato legislativo ou administrativo, até mesmo suscitando a responsabilização do Estado no caso de seu descumprimento,⁹⁸ sendo que este direito fundamental é também um princípio, a ser concretizado pelo Legislativo e pelo Executivo.⁹⁹

95 Cf. ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução Ernest Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 86.

96 OLIVEIRA, Robson Carlos de. O princípio constitucional da razoável duração do processo, explicitado pela EC n. 45 de 08.12.2004, e sua aplicação à execução civil: necessidade de que o Poder Judiciário através dessa norma-princípio flexibilize as regras jurídicas e passe a aplicá-las, garantindo um efetivo e qualificado acesso à justiça. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 655.

97 GÓES, Gisele Santos Fernandes. Razoável Duração do Processo. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 265.

98 Sobre o tema, ver: HOFMANN, Paulo. *Razoável Duração do Processo*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 98-104; ANNONI, Danielle. *A Responsabilidade do Estado pela Demora na Prestação Jurisdicional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003; NICOLITT, André Luiz. *A Duração Razoável do Processo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 93-116.

99 LUÍS ROBERTO BARROSO esclarece essa diferenciação: “As normas constitucionais definidoras de direitos são as que tipicamente geram direitos subjetivos, investindo os jurisdicionados no poder de exigir do Estado – ou de outro eventual destinatário da norma – prestações positivas ou negativas, que proporcionem o desfrute dos bens jurídicos nelas consagrados. Nessa categoria

Fica evidenciada, portanto, a natureza multidimensional¹⁰⁰ da norma expressa no inciso LXXVIII no art. 5º da Constituição Federal: de um lado, trata-se de uma regra, passível de ser aplicada em dado caso concreto; de outro, é um princípio, indicando um estado de coisas a ser alcançado.

3.1.7.2. Conteúdo do princípio da duração razoável do processo

A expressão *duração razoável do processo* é indeterminada¹⁰¹. São conceitos indeterminados aqueles cujo conteúdo é incerto e aparecem quando “a lei refere uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado”.¹⁰²

Em tese, um processo com duração razoável é *aquele em que há a justa ponderação entre o tempo necessário para o desenvolvimento de um procedimento contraditório, em que as partes possam exercer as posições ativas necessárias para garantir seu direito (ampla defesa), e o tempo dentro do qual é apresentada a decisão pelo julgador*.¹⁰³

se incluem todas as normas concernentes aos direitos políticos, individuais, coletivos, sociais e difusos previstos na Constituição.

As *normas constitucionais programáticas* veiculam princípios, desde logo observáveis, ou traçam fins sociais a serem alcançados pela atuação futura dos poderes públicos. Por sua natureza, não geram para os jurisdicionados a possibilidade de exigirem comportamentos comissivos, mas investem-nos na faculdade de demandar dos órgãos estatais que se abstenham de quaisquer atos que contravenham as diretrizes traçadas. Vale dizer: não geram direitos subjetivos na sua versão positiva, mas geram-nos em sua feição negativa. São dessa categoria as regras que preconizam a função social da propriedade (art. 170, III), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), o apoio à cultura (art. 215), o fomento às práticas desportivas (art. 217), o incentivo à pesquisa (art. 218) etc.” (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 244).

100 Sobre a “multidimensionalidade” nas normas jurídicas ver: ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279-282.

101 Sobre o tema, ver: MARINS, James. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 66.

102 Cf. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo Garcia de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000, v. I, p. 457. Sobre o tema, ver: ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 208-209; CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 31.

103 Nas palavras de JAMES MARINS: “O tempo razoável para o processo, concebido como amálgama de garantias, não é necessariamente o tempo mais curto, mas justamente o mais adequado para que cumpra suas funções. Acelerar o processo pode, em algumas situações, retirar

Como bem pondera JOSÉ ROGÉRIO CRUZ E TUCCI, para que haja a violação do direito a um processo sem dilações indevidas, a demora na solução da questão deve ser decorrente da inércia injustificada da autoridade julgadora.¹⁰⁴

Parece que uma das questões principais é definir a quem cabe determinar a duração razoável de um processo: ao legislador ou ao julgador? Caberia ao legislador definir prazos para a razoável tramitação do processo, administrativo ou judicial, ou esta matéria seria definida diante de cada caso concreto?¹⁰⁵

A primeira solução tende a ser a mais adequada para que a duração razoável do processo seja alcançada. Assim, caberia, em princípio, ao legislador determinar o tempo máximo de duração do processo, somente aceitando-se o seu desrespeito em situações em que a complexidade da matéria (questões de fato e de direito), o comportamento das partes ou outras circunstâncias fossem responsáveis pela dilação indevida.

Isso, de fato, não é nenhuma novidade, estando a legislação processual, tanto a do Poder Judiciário como a dos processos administrativos, povoada de prazos a serem observados pelos julgadores.

Por exemplo, no processo administrativo federal, estabelece o art. 49 da Lei nº 9.784/99 que “concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada”.

a razoabilidade de sua duração. Processo ‘instantâneo’ ou ‘quase instantâneo’ não é razoável e representa, inclusive, *contraditio in terminis*, ou seja, a própria noção de processo implica transcurso de certo tempo, lapso razoável para que possa ser solucionado. O propósito de instantaneidade ou de encurtamento abrupto do processo configura, muitas vezes, atentado contra a sua racionalidade e nessa medida representa agressão ao princípio da duração razoável do processo – repita-se: *o tempo é insuprimível do processo*” (MARINS, James. Princípio da Razoável Duração do Processo e o Processo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 631). Sobre a duração razoável do processo, ver: SPALDING, Alessandra Mendes. Direito Fundamental à Tutela Jurisdicional Tempestiva à Luz do Inciso LXXVIII do artigo 5º da CF Inserido pela EC N. 45/2004. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional N. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 33; GÓES, Gisele Santos Fernandes, Razoável Duração do Processo. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 266; BEZERRA, Márcia Fernandes. O Direito à Razoável Duração do Processo e a Responsabilidade do Estado pela Demora na Outorga da Prestação Jurisdicional. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 469.

104 Cf. CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Tempo e Processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 68-69.

105 Sobre essa discussão, ver: NICOLITT, André Luiz. *A Duração Razoável do Processo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 24-32.

A Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que criou a “Super Receita”, estabeleceu em seu art. 24 que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Todavia, a referida lei não estabeleceu sanções para o descumprimento do prazo.

Como se sabe, tais prazos são denominados *impróprios*, já que são prazos em relação aos quais não se opera a preclusão temporal. O mais importante, portanto, não é a previsão dos prazos em si, mas sim a determinação da consequência pelo seu descumprimento.¹⁰⁶

Fala-se muito da responsabilização do Estado por danos causados pela demora injustificada do processo. Todavia, se a finalidade é alcançar a duração razoável do processo, parece-nos importar mais a existência de meios de punição do julgador.

Assim, é muito importante que o ônus de eventual responsabilização do Estado pela demora injustificada de processo administrativo ou judicial não recaia sobre os cofres públicos tão-somente, mas que se busque, junto ao causador do dano, alguma reparação pela indenização custeada por toda a sociedade.

3.1.7.3. Duração razoável do processo e impossibilidade material de um processo sem dilações indevidas: os direitos e seu custo

Na passagem de JOSÉ ROGÉRIO CRUZ E TUCCI a que se refere a nota de rodapé 104, sustenta o professor que as condições materiais em que se desenvolve o processo (“o excesso de trabalho, a plethora de causas”) não servem de escusa para a demora do término do processo.

106 O Professor HUGO DE BRITO MACHADO apresenta posicionamento diverso sobre a presente questão. Segundo seu entendimento, o prazo previsto na Lei nº 11.457/07 é verdadeiro prazo decadencial, de forma que, extrapolado, ocorreria a extinção do crédito tributário. Entende o mestre que haveria a previsão de um prazo para o início da constituição do crédito tributário pelo lançamento, o prazo de 5 anos previsto no CTN nos artigos 150 (§ 4º) e 173, e um prazo para a sua constituição definitiva, o prazo de um ano previsto na citada lei. Decorrido este prazo ocorreria a extinção do crédito tributário pela decadência (cf. MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do Direito de Constituir Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 163, abr. 2009, p. 57-63). Além de entendermos que o artigo 24 da Lei nº 11.457/07 em nenhum momento estabelece como consequência da inobservância de tal prazo a extinção do crédito tributário, há que se lembrar que prescrição e decadência em matéria tributária são temas reservados à lei complementar pelo artigo 146 da Constituição Federal, de modo que, pretendesse o mencionado dispositivo estabelecer uma regra decadencial, seria ele inevitavelmente inconstitucional.

Uma interpretação extremada de tal orientação desconsideraria questão de ordem financeiro-econômica relevante, que pode ser sintetizada na sugestiva frase de FLÁVIO GALDINO: *direitos não nascem em árvores*.¹⁰⁷

Ora, considerando a premissa básica de que os recursos financeiros do Estado são limitados, ao se buscar definir a duração razoável do processo é imperioso que se leve em consideração a capacidade das cortes judiciais e administrativas, tendo por pauta sua estrutura e a capacidade de investimento na melhora de seus serviços.

Há que se considerar, portanto, que o direito a um processo, administrativo ou judicial, que se desenvolva em um prazo razoável concorre por dotações orçamentárias, por exemplo, com os direitos à educação e à saúde.

Dessa forma, não se pode, de maneira alguma, tratar a questão da duração razoável do processo sem a consideração da capacidade material de prestação de serviços dos órgãos julgadores jurisdicionais e administrativos, da mesma maneira que a questão não pode ser pensada como se o Estado tivesse uma capacidade ilimitada de investimento no custeio dos processos judiciais e administrativos.

3.1.7.4. Duração razoável e processo administrativo fiscal

Ao tratarmos da duração razoável do processo administrativo fiscal é importante ter em mente a natureza ambivalente das relações fisco-contribuinte.

De fato, considerando, de um lado, o dever tributário como um *dever fundamental*¹⁰⁸ de cujo adimplemento depende a realização dos fins constitucionais

107 GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos*: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Sobre esta questão, ver também: AMARAL, Gustavo. *Direito, Escassez e Escolha*: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001; HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

108 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 336; PIRES, Adilson Rodrigues. O Processo de Inclusão Social sob a Ótica do Direito Tributário. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 80-82; TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 16; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15; NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998; ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 78-85; BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana*: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

do Estado e, de outro, a garantia do *direito fundamental* dos contribuintes de não serem tributados além do permitido pela Constituição, verifica-se a inafastável ambivalência do relacionamento das autoridades fiscais com os contribuintes, de modo que não há como tomarem-se posições apriorísticas em favor de um ou de outro.

É com essas ponderações em mente que se deve examinar o princípio da duração razoável do processo administrativo fiscal.

Considerando o lado dos contribuintes, quando se está diante de auto de infração contrário às disposições legais, ou na pendência de consulta cuja resposta é relevante para as decisões da empresa ou pessoa física, a demora no desfecho do processo tem consequências negativas,¹⁰⁹ como:

1. aumento de despesas com a representação jurídica;
2. riscos atrelados a eventuais erros da Administração Fazendária, principalmente para os contribuintes que necessitam comprovar sua regularidade fiscal;
3. impossibilidade de se adotar medidas gerenciais necessárias à compatibilização dos procedimentos da empresa com o entendimento das autoridades fiscais sobre o objeto do processo.

Por outro lado, como se sabe, a apresentação de impugnação contra auto de infração tem como efeito a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do Código Tributário Nacional).

A seu turno, a apresentação de consulta fiscal antes da ocorrência do fato gerador acarreta tanto a impossibilidade de instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada (art. 48 do Decreto nº 70.235/72) como a suspensão da fluência dos juros de mora (art. 161 do Código Tributário Nacional).

Ou seja, nos casos em que o auto de infração seja válido, ou em que a resposta à consulta gere a obrigação de pagamento de tributos pelo contribuinte,

109 Como destaca o Professor ADILSON RODRIGUES PIRES: “O curso de um processo fiscal requer, além de outras providências, a produção de provas, a realização de diligências e a eventual interposição de recursos, situação fiscal inteiramente adversa para o sujeito passivo, tendo em vista o acúmulo de tarefas de natureza empresarial que acumula e a constante preocupação que deriva da condução dos seus negócios. O extenso lapso temporal que transcorre entre a interposição do recurso administrativo e o seu respectivo julgamento pela Administração Pública não pode representar para o contribuinte um desestímulo ao exercício da atividade profissional, direito assegurado pela Carta Magna brasileira” (PIRES, Adilson Rodrigues. *Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Fiscal. Prazo para Conclusão do Processo em Primeira e Segunda Instâncias*. In: ROCHA, Sergio André Rocha (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 37).

a demora do processo causa uma perda financeira que acaba por ser repartida pela coletividade como um todo.

O princípio da duração razoável do processo administrativo fiscal, portanto, não pode ser compreendido como sendo afeto apenas à proteção do contribuinte contra o silêncio da Administração Pública, mas também como garantia de que os cofres públicos não serão empobrecidos pela duração indevida do processo.

3.1.7.5. Instrumentos para a garantia da duração razoável do processo administrativo fiscal

Cumpre agora examinar algumas medidas que poderiam ser utilizadas para a concretização do princípio da duração razoável do processo administrativo fiscal: (a) a previsão de prazos, com sanção ao servidor no caso de descumprimento e suspensão da fluência dos juros moratórios; (b) o respeito à instrumentalidade das formas processuais; (c) a uniformização dos critérios decisórios e a vinculação dos órgãos de aplicação; (d) o reconhecimento do direito do contribuinte em razão da inércia da autoridade administrativa; e (e) a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

3.1.7.5.1. Previsão de prazos com sanção ao servidor no caso de descumprimento e suspensão dos juros de mora

Embora os prazos processuais não ensejem a ocorrência da preclusão temporal (ou seja, o descumprimento do prazo não afasta o dever da Administração Pública de decidir), é imperioso que a injustificada perda do prazo pelo servidor responsável acarrete-lhe alguma sanção. É de se evitar, portanto, que a responsabilização civil do Estado seja a única forma de sancionamento da violação do direito a um processo administrativo com prazo razoável, transferindo-se para coletividade o ônus da falta de diligência do servidor.¹¹⁰

110 Nessa mesma linha posiciona-se CLÁUDIO BRANDÃO, para quem “a efetividade de ação com a finalidade de se obrigar a Administração Pública a decidir poderia ser assegurada com a fixação da sanção pecuniária para o agente público responsável pelo ato na hipótese de descumprimento. Ao que tudo indica, a sanção deve ser de responsabilidade do agente público e não da pessoa jurídica a que o mesmo está vinculado, aumentando, assim, a força coercitiva da decisão judicial” (BRANDÃO, Cláudio. O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 13-14).

O Professor ADILSON RODRIGUES PIRES dá notícia de Projeto de Lei que “propõe a fixação de prazos para a conclusão dos processos administrativos sob pena de ‘suspensão da fluência dos juros de mora ou de multa moratória’”.¹¹¹

Em sua opinião, “a iniciativa há de ser acolhida, sobretudo quando se leva em conta que, segundo a proposta, fica suspensa a incidência de correção monetária sobre o valor original da dívida discutida. Somente assim o contribuinte conseguirá se livrar da árdua e desproporcional obrigação de pagar dívida em valor que supera, em muito, o apurado no início da discussão”.¹¹²

Concordamos com o Professor ADILSON quanto à pertinência de medida neste sentido. Reiteramos, todavia, que, num caso em que o tributo cobrado fosse efetivamente devido, a interrupção da fluência dos juros representaria uma sangria indevida dos cofres públicos, a clamar a responsabilização do servidor que lhe tivesse dado causa.¹¹³

Vê-se, portanto, que a regra contida no novel art. 24 da Lei nº 11.457/07, que criou a “Super Receita”, não é por si só bastante para a garantia de um processo administrativo fiscal com uma duração razoável, sendo necessário que se regulamentem as consequências do descumprimento do prazo de 360 dias lá previsto para que seja proferida a decisão administrativa.¹¹⁴

111 PIRES, Adilson Rodrigues. Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Fiscal. Prazo para Conclusão do Processo em Primeira e Segunda Instâncias. In: ROCHA, Sergio André Rocha (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 40.

112 PIRES, Adilson Rodrigues, Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Fiscal. Prazo para Conclusão do Processo em Primeira e Segunda Instâncias, 2007, p. 40.

113 Sobre o tema, ver: OLIVEIRA, Joyce Chagas de. *Responsabilidade Pessoal do Agente Público por Danos ao Contribuinte*. Curitiba: Juruá, 2014.

114 JAMES MARINS sustenta que a aplicação do princípio em questão independe da fixação de prazo específico, devendo-se examinar, no caso concreto, se a duração do processo foi razoável ou não. Vejam-se suas palavras: “Parece-nos possível, no entanto, em defesa da eficácia mínima que deve esperar-se do princípio constitucional expresso da duração razoável do processo, que o processo administrativo possa ser considerado extinto nas hipóteses em que o lapso de sua direção – examinado em relação ao caso concreto – afigure-se desprovido de razoabilidade. Não se trata, então, de aplicação da regra prescricional – já que esta inexistente sob forma expressa – mas tão somente de se encontrar um termo de aplicabilidade à garantia constitucional. Esta solução não impõe a existência expressa de um prazo específico, cinco anos, dez anos ou vinte anos, pois a razoabilidade do tempo dependerá das condições e características próprias da tramitação de cada processo administrativo, a serem examinadas pelo juiz a quem cumprirá preencher com o substrato fático a moldura do tempo razoável de tramitação e logo extrair as consequências jurídicas decorrentes da violação do princípio constitucional” (MARINS, James. Princípio da Razoável Duração do Processo e o Processo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 652).

3.1.7.5.2. Instrumentalidade das formas

Aspecto importante na definição dos mecanismos de concretização da duração razoável do processo administrativo fiscal é o reconhecimento da instrumentalidade das formas processuais, tema ao qual será dedicado o item 3.1.8.

3.1.7.5.3. Uniformização dos critérios decisórios e vinculação dos órgãos de aplicação

Um dos instrumentos para a redução do tempo do processo é a uniformização das decisões dos órgãos administrativos de julgamento, com a sua aplicação vinculante às autoridades fiscais.

A uniformização dos critérios decisórios tem, nas palavras de JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, a vantagem “de evitar, na medida do possível, que a sorte dos litigantes e afinal a própria unidade do sistema jurídico vigente fiquem na dependência exclusiva da distribuição do feito ou do recurso a este ou àquele órgão”.¹¹⁵

Uma vez uniformizados os critérios jurídicos de interpretação/aplicação da legislação tributária em dada situação, é importante que haja mecanismos que vinculem as autoridades fazendárias de fiscalização a tais critérios, de forma a evitar novas autuações sobre a mesma matéria.

Há autores, como EDUARDO BOTTALLO, que criticam a possibilidade de uniformização de interpretações por meio de súmulas. Para o Professor, a atribuição de efeitos vinculantes às súmulas faz com que elas deixem de ter efeitos meramente persuasivos, como seria aconselhável, e invistam o órgão que as edita de inconveniente Poder Legislativo.¹¹⁶

Além disso, sustenta EDUARDO BOTTALLO que “a *função administrativa judicante* apresenta expressiva identificação com a atividade jurisdicional. Tal circunstância acentua seu sentido de independência: os órgãos encarregados de seu exercício estão investidos de plena competência para examinar e solucionar as questões que lhes são submetidas, rigorosamente de acordo com o Direito aplicável, com total isenção e libertos do princípio da hierarquia, que,

115 MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, v. V, p. 5.

116 BOTTALLO, Eduardo. Súmulas Obrigatórias do Primeiro Conselho de Contribuintes e Direitos dos Administrados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*: 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006, p. 63-64.

sob distintos fundamentos e a outros propósitos, se faz presente em alguns setores da Administração Pública”.¹¹⁷

Partindo dessa assertiva, sustenta o Professor que o *império das súmulas* não se presta ao alcance dos desideratos acima mencionados.

Embora reconheça a pertinência das críticas apresentadas pelo Professor EDUARDO BOTTALLO, entendo que devemos lutar pelo processo administrativo fiscal possível, que certamente não é o processo ideal.

Como venho destacando em alguns estudos, característica fundamental de um sistema tributário de massas é a transferência das atividades de apuração e recolhimento dos tributos para os contribuintes, responsáveis pela interpretação/aplicação da legislação tributária.¹¹⁸

Característica dessa sistemática, atualmente vigente na maioria dos estados ocidentais, é o crescimento das controvérsias entre Fisco e contribuintes.¹¹⁹

É possível prever a manutenção de grandes números de processos fiscais, administrativos e judiciais, sendo que em um sistema massificado de processos não é possível, infelizmente, que cada caso seja apreciado individualmente, desconsiderando que, em matéria tributária, a repetição é a tônica.

Nessa linha de entendimento, parece que a edição de súmulas vinculantes no campo do processo administrativo fiscal está em linha com o princípio da duração razoável do processo, sendo instrumento possível de garantia da efetividade do processo administrativo fiscal.

3.1.7.5.4. Reconhecimento do direito do contribuinte

Outro instrumento que pode ser utilizado para a garantia da celeridade processual é o reconhecimento do direito do contribuinte, com a inversão do

117 BOTTALLO, Eduardo. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 62.

118 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. A Importância do Processo Administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 239, jan.-mar. 2005, p. 39-41; ROCHA, Sergio André. Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 617-618; SILVA, Sergio André Rocha G. da. A Tributação na Sociedade de Risco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 199-202.

119 Cf. ROCHA, Sergio André. Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, nov. 2005, p. 98; FERREIRO LAPATZA, José Juan. Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. II, p. 295.

ônus de demonstração da ocorrência dos fatos objeto do processo e a atribuição de um efeito positivo ao silêncio administrativo.¹²⁰

Uma situação que ilustra bem este caso é relativa ao procedimento de habilitação de créditos decorrentes de decisão judicial para fins de sua compensação, restituição ou ressarcimento.

Conforme prevê o art. 102 da Instrução Normativa nº 2.055/2021, “na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especializada da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo”.

De acordo com o § 3º deste mesmo artigo, a Fazenda tem um prazo de 30 dias para decidir sobre a habilitação do crédito. Contudo, não há previsão das consequências da eventual perda deste prazo.

Creio que na presente situação a melhor alternativa seria a habilitação automática do crédito após decurso do prazo de 30 dias, garantindo-se à Fazenda, por óbvio, o direito a posterior verificação do crédito habilitado, na sua atividade de fiscalização e dentro dos limites do prazo decadencial.

3.1.7.5.5. Prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal

Em estudo acerca do instituto da prescrição, firmei definição de que ela corresponde à “convalescença da lesão com a consequente mutilação da pretensão de direito material quanto à realização de um direito subjetivo”.¹²¹

Como fiz questão de frisar naquela oportunidade, a prescrição não tem nada a ver com o direito de ação, e fulmina, como reconhece hoje o art. 189 do Código Civil, a pretensão ao exercício do direito.

Nesta definição, vê-se bem que para que se possa falar em prescrição é imperioso que tenha havido lesão a um direito, sem a qual não se pode falar no nascimento da pretensão do seu sujeito ativo.

Assim sendo, *entendo que não há que se falar em prescrição no curso do processo administrativo fiscal, já que, suspensa a exigibilidade do crédito*

120 Cf. BRANDÃO, Cláudio. O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 9.

121 ROCHA, Sergio André. Alguns Apontamentos sobre os Institutos da Prescrição e da Decadência. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, n. 7. out. 2003, p. 95.

tributário pela impugnação, não há, para a Fazenda, possibilidade do exercício de sua pretensão.

Nas palavras de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, “consideramos que não pode haver *prescrição intercorrente no processo administrativo* porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional”.¹²²

Este entendimento é acolhido pelas decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. O STF chegou a afastar lei estadual que previu a prescrição intercorrente no processo administrativo em Santa Catarina.¹²³

A matéria encontra-se hoje pacificada na Primeira Seção do STJ. Com efeito, no julgamento do Recurso Especial nº 1.113.959/RJ, restou decidido que “o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão *ex officio*, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica”.

Há autores, todavia, que sustentam a aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.¹²⁴

122 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 239. Também negando a possibilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, ver: FEITOSA, Celso Alves. A Questão da “Prescrição Intercorrente” no Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, jul. 2003, p. 18-21; MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo*. Federal, Estadual e Municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 160; TORRES, Ricardo Lobo. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 60; CASSONE, Vittorio. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 219; GALLIANO, Leonardo de Faria. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 468; CARNEIRO, Claudio. *Processo Tributário: Administrativo e Judicial*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 51.

123 Ver: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 124. Publicação no Diário da Justiça em 17/04/2009.

124 Ver: PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, ago. 2001, p. 126; BITTAR, Djalma. Prescrição Intercorrente em Processo Administrativo de Consolidação do Crédito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 92, set. 2001, p. 22; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 202-206; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 141; RODRIGUES, Marilene

Consciente da impossibilidade de se arguir a prescrição nesta situação, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, que, em linha com a doutrina de MARCO AURÉLIO GRECO prefere falar na preclusão do direito da Fazenda, sustenta que o que há é o abandono do processo. Vejam-se suas palavras:

É certo que o oferecimento da impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, suspendendo também o curso da prescrição. Mas se o Fisco abandona o processo por mais de cinco anos, já não se pode dizer que é o simples oferecimento de uma impugnação que o está impedindo de propor a execução fiscal: é o abandono do processo – que implica a indevida não-apreciação da impugnação – que enseja a demora na propositura da execução, sendo plenamente cabível falar-se, sim, em prescrição intercorrente.

Na verdade, as duas teses, da perempção e da prescrição intercorrente – não são contraditórias, mas sim completam uma à outra. A inércia da Fazenda Pública e o abandono do processo implicam a sua extinção pela perempção, e, como consequência, levem à extinção do direito de propor a ação de execução fiscal e, por conseguinte, do próprio crédito tributário (CTN, art. 156, V).¹²⁵

Concordo com o autor quando afirma que o fundamento da preclusão aqui seria o abandono do processo. Contudo, discordo da conclusão alcançada.

De fato, *é certamente um meio para se alcançar a duração razoável do processo que se estabeleça a preclusão do direito da Fazenda de prosseguir com o processo administrativo nas hipóteses em que ela tenha abandonado o processo, e apenas nessas hipóteses.*

Nada obstante, há que se reconhecer que, embora tal saída seja viável e até mesmo indicada para a concretização da duração razoável do processo administrativo fiscal, ela não está prevista na legislação, não sendo a preclusão do direito da Fazenda ao processo administrativo fiscal causa de extinção do crédito tributário.

Talarico Martins. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 178; COSTA-CORRÊA, André L. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 287-289; FERNANDES, Edison Carlos. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 382-383; HARADA, Kiyoshi. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 392-393; VARGAS, Jorge de Oliveira. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 442.

¹²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 205.

Tanto é assim que os defensores da tese da prescrição intercorrente/preclusão evocam o inciso V do art. 156 do Código Tributário Nacional (prescrição e decadência) para suportar a extinção do crédito tributário.

Como afirmado anteriormente, não se tratando aqui de prescrição nem decadência, parece inaplicável o referido dispositivo do Código.

Assim, é possível concluir que a legislação em vigor não estabelece a possibilidade da prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal, *sendo indicado, portanto, que se consagre na legislação a preclusão do direito da Fazenda nos casos em que ela abandone o processo. Tal previsão certamente seria um instrumento de concretização do princípio da duração razoável do processo.*¹²⁶

3.1.8. Princípio do Formalismo Finalístico (Instrumentalidade das Formas)

O processo, seja ele jurisdicional ou administrativo, não é um fim em si mesmo, mas sim um instrumento para a realização das Funções estatais.

126 Entendimento diverso é sustentado por EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, para quem a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, a decisão final no processo administrativo, deveria ser proferida dentro do prazo previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional. Eis a sua lição: “Ora, se o lançamento tributário não pode aparelhar a exigibilidade do crédito tributário, ele não pode servir de base à execução judicial do referido valor, que é a sua função essencial ou final se o devedor não cumpre a sua obrigação. Em tais condições, rigorosamente, trata-se – o lançamento tributário – de ato sujeito à condição ou confirmação. A ausência de exigibilidade do crédito significa que o lançamento tributário ainda não produziu um efeito essencial para o qual foi instituído pela ordem jurídica; tendo havido impugnação, o ato deixou de ser ato administrativo da categoria dos simples e converteu-se: (a) em ato administrativo complexo, cuja eficácia jurídica plena (capacidade de produzir o efeito final para o qual existe) requer o concurso de diversos órgãos da administração; ou, (b) em procedimento administrativo, no qual – de acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello – concorrem diversos atos, todos com finalidades específicas, distintas, sem prejuízo de possuírem também uma finalidade comum à generalidade deles. Destarte, em reiteração ao que já foi dito; o lapso temporal a que faz menção o *caput* do artigo 173 do Código Tributário Nacional é para constituir definitivamente o crédito tributário; a perfeição deste, por outro lado, só ocorre quando esgotadas – se for o caso – todas as fases do processo administrativo; em decorrência, o prazo é para dar contornos finais ao lançamento e valores finais ao crédito tributário, considerando as fases de impugnação, se houver. Esse efeito, por exigência do Código Tributário Nacional, ocorre apenas na esfera administrativa; realizar o lançamento é atribuição da administração, ainda que o valor do crédito venha a ser modificado *a posteriori* por decisão judicial e que o lançamento venha a ser declarado inválido” (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Decadência e o Tempo Máximo de Duração do Processo Administrativo Tributário. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 64).

Tem-se, portanto, que a finalidade dos processos e procedimentos administrativos se resume à realização da Função Executiva, não devendo o formalismo se colocar à frente das finalidades públicas nem dos interesses superiores da coletividade.

Assim, o processo administrativo deve ser entendido como um instrumento e não como um fim em si mesmo. As formas previstas em lei para sua realização devem ser encaradas de maneira instrumental à consecução do fim a que se destinam, não servindo como barreira à efetividade deste último.

Esse argumento não se presta a negar o caráter eminentemente formal do Direito Processual¹²⁷ (uma vez que este regula a forma do exercício da função estatal), nega, isso sim, que a forma em si se torne mais importante do que a atuação estatal.

Nesse contexto, o que não se pode admitir é o formalismo, isto é, o culto à forma acima de qualquer outra finalidade. Como destaca CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO, em lição aplicável ao processo administrativo:

O direito processual é eminentemente formal, no sentido de que define e impõe formas a serem observadas nos atos de exercício da jurisdição pelo juiz e de defesa de interesses pelas partes. A exigência de formas no processo é um penhor da segurança destas, destinado a dar efetividade aos poderes e faculdades inerentes ao sistema processual (devido processo legal); o que se renega no direito formal é o formalismo, entendido como culto irracional da forma, como se fosse esta um objetivo em si mesma. Forma é expressão externa do ato

127 MARCELLO CAETANO ressalta a importância da existência de formalidades que rejam o processo administrativo, as quais, entretanto, não devem se degenerar em sua burocratização e lentidão. Eis a lição do publicista português: “Aquilo que tantas vezes exaspera o público na burocracia – a lentidão das resoluções – pode ser apenas degenerescência das cautelas úteis exigidas a bem da ponderação das decisões e do respeito dos interesses de terceiros. Todos quantos possuem experiência política ou administrativa conhecem os riscos das resoluções expeditas, tomadas no calor do entusiasmo de pôr termo a uma demanda, de rematar, num gesto de pública eficiência, uma questão que se arrasta... Vai-se a ver depois se havia razões sérias a considerar que o desejo de atender a reclamações veementes – e quantas vezes pérfidas – num contato entre governantes e o público, deixou injustamente de lado.

Por isso, se não se alimentar a lentidão dos métodos da burocracia, também não devemos condenar sumariamente os cuidados, as cautelas, o formalismo com que a lei e a praxe mandam ter em conta os graves interesses públicos e privados tantas vezes em risco nas decisões administrativas” (CAETANO, Marcello. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 512). Ver, ainda: XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976, p. 106.

*jurídico e revela-se no modo de sua realização, no lugar em que deve ser realizado e nos limites de tempo para realizar-se.*¹²⁸

Diante do exposto, é possível falar que os processos e procedimentos administrativos são regidos por um formalismo finalístico, em função do qual se deve atender à finalidade das formas e não à forma em si.

O princípio de que se cogita tem notáveis reflexos no sistema de nulidades do processo, de forma que, conforme esclarece LUIZ FUX, “a regra é o aproveitamento do ato apesar de praticado fora do modelo legal, desde que alcançada a sua finalidade”.¹²⁹

JAMES MARINS, ao comentar o que denomina *princípio do formalismo moderado*, esclarece que ele tem duas vertentes:

*... a primeira, revestida sob a forma de informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e economia que se espera do atuar administrativo fiscal.*¹³⁰

Conforme salienta AGUSTÍN GORDILLO,¹³¹ o princípio do informalismo representa uma garantia aos administrados, evitando que meros vícios formais (notadamente em matéria recursal) prejudiquem o exercício de seus direitos e

128 DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. São Paulo: Malheiros, 2001, v. I, p. 38.

129 FUX, Luiz. *Curso de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 432.

130 MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*, 2001, pp. 182-183.

131 GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000, t. II, p. IX, 22-28. Também tratando o princípio em comento como uma garantia exclusiva dos administrados, afirma a Professora da Universidade Católica Argentina, LAURA MONTI, que “a carência de formas estritas em que consiste o princípio somente pode ser postulada pelo particular, não pela Administração, para deixar de cumprir com as prescrições que o ordenamento jurídico estabelece quanto ao seu modo de atuação, nem para elidir o cumprimento das regras elementares do devido processo” (MONTI, Laura. El Principio del Informalismo en el Procedimiento Administrativo. In: *Procedimiento Administrativo: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho*. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 30). No mesmo sentido, ainda, ABERASTURY, Pedro; CILURZO, María Rosa. *Curso de Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 31; DROMI, Roberto. La Seguridad Administrativa. In: DROMI, Roberto; ALFONSO, Luciano Parejo. *Seguridad Pública y Derecho Administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 317; CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimiento Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 137.

sirvam de fundamento para que a Administração deixe de atentar às formalidades previstas na lei.¹³²

O princípio do formalismo finalístico foi incorporado à Lei nº 9.784/99, que, nos incisos VIII e IX do parágrafo único de seu art. 2º, estabelece, respectivamente, que no processo administrativo federal deve-se (i) “observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados”, o que indica o caráter garantístico dos direitos dos administrados que as formalidades devem assumir no processo administrativo, e a (ii) “adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”, o que evidencia a finalidade das formas do processo, ou seja, do procedimento.

Também tem base nesse princípio a disposição contida no art. 22 da Lei nº 9.784/99, no sentido de que “os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir”.

Ambos os dispositivos devem ser agora interpretados em conformidade com o novel inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 45/2005, segundo o qual “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

O direito fundamental a um processo célere implica na sua utilização do como meio para a realização de direitos e não como um fim em si mesmo, de modo que as formas não sejam exacerbadas a ponto de tornar ineficazes os direitos tutelados pelo Estado.¹³³

3.1.9. Princípio da Praticabilidade

Um dos maiores desafios de um sistema tributário de massas consiste no estabelecimento de regras que sejam passíveis de aplicação e alcancem a desejada efetividade. O legislador, ao impor aos sujeitos passivos, deveres fiscais,

132 Ver, também, ATALIBA, Geraldo. Princípios de Procedimento Tributário. In: PRADE, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides (Coord.). *Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 33-34; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 793.

133 Cf. SILVA, Valcir Natalino da. O Princípio Constitucional da Razoável Duração do Processo (art. 5º, LXXVIII, da CF). In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et al. (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional N. 45/2005*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 785. Diversos estudos acadêmicos sobre o princípio da duração razoável do processo podem ser encontrados em: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et al. (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional nº 45/2005*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

materiais ou formais, deve editar regras que possam ser interpretadas por seus destinatários, evitar a criação de encargos exacerbados e prever mecanismos que possibilitem a fiscalização das condutas dos contribuintes pelas autoridades fazendárias.

O alcance de tais finalidades consiste no *princípio da praticidade*,¹³⁴ o qual vem sendo analisado com profundidade pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Sobre o princípio em questão a jurista proferiu a seguinte lição:

A praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por detrás das normas constitucionais. Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei e o regulamento muitas vezes se utilizam de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas impropriamente por alguns autores de “tipificações” ou modo de raciocinar “tipificante”. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade, já o dissemos, reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, ex officio, e de forma contínua ou

134 Sobre o princípio da praticidade, ver: TÔRRES, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, 2003, p. 40-64; DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Diferença e Corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, jan. 2004, p. 75-78; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 267-269; PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 2, jul.-dez. 2004, p. 51-60; MANEIRA, Eduardo. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 2, jul.-dez. 2004, p. 61-67; ANDRADE, Alberto Guimarães. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 2, jul.-dez. 2004, p. 68-72; BARBOSA, Ana Carolina Silva. O princípio da praticidade e uma análise do entendimento do Supremo Tribunal Federal frente aos princípios da moralidade e da eficiência administrativa. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 3, jan.-jun. 2005, p. 208-213; BRECHBÜHLER, Gustavo. Da Imprescindível Aplicação do Princípio da Praticidade na Tributação em Massa. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 213-234; FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. Praticidade no Direito Tributário: Princípio ou Técnica? Uma Análise à Luz da Justiça Fiscal. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 56, jul.-ago. 2007, p. 96-108; TEIXEIRA, Daniel Alves. *Praticidade no Direito Tributário: Fundamento e Controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

*fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação).*¹³⁵

Nas palavras de HELENILSON CUNHA PONTES, a praticidade “se manifesta em pelo menos duas dimensões: uma, na definição da própria regra tributária, isto é, da própria obrigação principal, a partir da definição dos elementos estruturais da obrigação tributária; e uma outra dimensão, relativa à aplicação da regra tributária, nos chamados deveres acessórios”.¹³⁶

A praticidade material das normas tributárias impositivas demanda que as normas fiscais sejam simples o bastante para que sejam interpretadas diretamente pelos contribuintes.¹³⁷

A praticidade formal refere-se à necessidade de que os deveres formais impostos aos contribuintes não lhes sejam excessivamente penosos (em termos administrativos e financeiros), e que se estabeleçam, igualmente, à administração fazendária mecanismos de arrecadação e fiscalização que tornem possível a cobrança dos tributos em um sistema massificado.

Nesse aspecto em particular (praticidade como instrumento de viabilização da arrecadação e fiscalização tributárias), há que se ter o cuidado de evitar que, em nome da praticidade, o Poder Público derroque outros princípios da tributação bem como as garantias do contribuinte. Praticidade sim, mas dentro dos marcos constitucionais de exercício do poder tributário.¹³⁸

135 DERZI, Misabel Abreu Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 264. Como destaca REGINA HELENA COSTA, “a praticabilidade, também conhecida como *praticidade*, *pragmatismo* ou *factibilidade*, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico” (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53).

136 PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 2, jul.-dez. 2004, p. 58.

137 Vale a pena trazer à colação a seguinte passagem de EZIO VANONI, para quem “na aplicação da lei tributária, deve certamente procurar-se a certeza da tributação, mas ainda é preciso, por outro lado, ter presente a necessidade de realizar outros princípios tributários, entre os quais especialmente o da facilidade e comodidade da arrecadação, e o da igualdade em face do tributo. A estes fins mal se adaptaria uma norma rígida e cristalizada dentro dos limites da vontade inalterável do legislador pretérito: importa que a norma seja maleável e capaz de se adaptar a exigências sempre renovadas” (VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s/d], p. 190).

138 Ver: ZILVETI, Fernando Aurélio. Simplicius Simplicissimus – os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 22, 2008, p. 184.

No campo do processo administrativo, o princípio da praticidade implica na necessidade de simplificação das formas processuais, de modo que elas possam ser observadas pelos contribuintes e pela própria Fazenda Pública, sendo do interesse de toda a coletividade que os contribuintes tenham meios simples e eficazes de defesa e que a Fazenda possua formas igualmente simples e eficazes de exigência dos tributos devidos.

3.1.10. Princípio da Motivação

Como se sabe, todo ato administrativo possui um motivo, enquanto razão e fundamento de sua prática. Por outro lado, dentro de um Estado Democrático de Direito, não basta a existência do motivo se o seu conhecimento se restringe à Administração Pública.

Exige-se, para a validade do ato, que as razões de sua prática sejam externadas aos seus destinatários, com o que se viabiliza a compreensão dos fundamentos de sua realização e se possibilita, ainda, o controle de sua legalidade e legitimidade pelos administrados, pelo Poder Judiciário e pela própria Administração Pública.¹³⁹ Em consonância com a lição do Professor AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO:

... sendo cogente ou imperativa a ordem emanada pela autoridade administrativa, no exercício legítimo de seu dever-poder derivado da lei (exercício do poder de polícia), o destinatário dessa norma jurídica derivada tem o direito de tomar conhecimento da sua causa impulsiva ou da causa que fundamenta ou motiva a existência do ato administrativo. Por essa razão todos os atos administrativos devem ser motivados, conter sua fundamentação ou motivação, não havendo mais qualquer questionamento quanto à necessidade daqueles atos administrativos atributivos ou denegatórios de direitos, como ensina Agustín Gordillo.¹⁴⁰

139 Conforme salienta CARLOS ARI SUNDFELD, “a motivação, exigida pela lógica do Estado de Direito, é entre outros aspectos um instrumento de aferição da legalidade do ato administrativo, isto é, serve à verificação da ocorrência dos pressupostos que autorizam a ação do agente” (SUNDFELD, Carlos Ari. *Motivação do Ato Administrativo como Garantia dos Administrados*, 1985, p. 123).

140 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Procedimento de Revisão de Despacho Aduaneiro: Necessidade de Motivação. In: *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000, p. 55. Ver, também: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A motivação dos atos administrativos, em especial do lançamento tributário. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 41-46; MELO, José Eduardo Soares de. Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo:

Nessa mesma linha, salienta CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO que a motivação dos atos administrativos é dever da Administração Pública, sendo, na esfera do processo administrativo, corolário do princípio do devido processo legal.¹⁴¹

Como dito, a principal função da exigência de motivação dos atos administrativos decisórios praticados no processo e no procedimento administrativos é possibilitar a seus destinatários o controle da legalidade das decisões proferidas, por intermédio da verificação dos fundamentos externados pela Administração Pública para justificar a sua prática.

Como destacam EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS-RÁMON FERNÁNDEZ, a exigência da motivação dos atos administrativos decisórios não se resume a um requisito meramente formal da composição de sua estrutura. Antes, figura a motivação como requisito substancial, necessário à perfeição do ato. É nesse contexto que afirmam que a motivação “não se cumpre com qualquer fórmula convencional, pelo contrário, a motivação deve ser suficiente, isto é, dar a razão plena do processo lógico e jurídico que determinou a decisão”.¹⁴²

Dialética, 1995, p. 100-103; FREITAS, Juez. Reexame dos Conceitos de Convalidação, Anulação, Revogação e Autorização no Direito Administrativo. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Temas de Direito Público: Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 317. Sobre o dever de motivação no Direito argentino, vale a pena transcrever a lição de ALEJANDRO ALTAMIRANO: “‘Motivar’ significa exhibir ao administrado as razões pelas quais o autor do ato administrativo decidiu da forma como surge do mesmo SAR: Isso mesmo?. Esta é uma garantia do administrado; portanto, não é facultativo para a Administração, mas sim obrigatório. Todo ato administrativo deve conter as razões que levaram à adoção de tal ou qual medida. A finalidade da decisão condiciona a motivação, tendo a doutrina do direito administrativo destacado de forma uniforme que em nosso ordenamento jurídico se considera que a motivação implica expressar a causa e finalidade do ato administrativo. Estas são as razões pelas quais o direito administrativo argentino considera que a motivação consiste na expressão não só da causa, mas também da finalidade do ato administrativo” (ALTAMIRANO, Alejandro. La Discrecionalidad Administrativa y la Motivación del Ato de Determinación Tributaria. In: ALTAMIRANO, Alejandro (Coord). *El Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, p. 192 e 193).

141 Cf. CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 322.

142 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2001, v. I, p. 561. Em conformidade com a lição do Professor da Universidade Nacional de Buenos Aires, JUAN CARLOS CASSAGNE, “o sentido da motivação é servir como garantia jurídica para o particular, para que possa exercer e desenvolver seu direito de defesa e, no tempo próprio, como garantia para a Administração, porque facilita enormemente o controle por parte dos órgãos competentes dentro e fora da Administração” (CASSAGNE, Juan Carlos. Principios Generales del Procedimiento Administrativo. In: *Procedimiento Administrativo*: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 21). Nas palavras de CARLOS ROBERTO PELLEGRINO, “não basta que a motivação exponha as razões do ato; é preciso que assim seja, mas de modo a

Nesse mesmo sentido, esclarece AGUSTÍN GORDILLO que a carência da motivação acarreta a nulidade do ato, uma vez que “a falta de fundamentação implica não apenas um vício de forma, mas também e principalmente um vício de arbitrariedade, que como tal determina normalmente a nulidade do ato”.¹⁴³

Dessa forma, é forçoso concluir que a motivação dos atos administrativos, em especial os atos decisórios praticados nos processos e procedimentos administrativos, é imperiosa e não pode ser considerada atendida por qualquer exposição de razões que os justifiquem, demandando, isto sim, que seja externada, como destaca GORDILLO, de maneira “clara e acabada, exaustivamente, quais são os fatos provados, qual é a prova, qual valoração receberam, que relação existe entre os fatos e o que o ato dispõe, que normas concretas são as que se aplicam ao caso (não bastando, segundo foi dito, a genérica invocação de uma lei) e por que se as está aplicando, etc”.¹⁴⁴

O princípio da motivação, estabelecido, como regra geral, no art. 2º, VII, da Lei nº 9.784/99, determina a obrigatoriedade da “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”.

Estabelece o art. 50 desse diploma legal, de forma explícita, a tipologia dos atos que devem, necessariamente, ser motivados, prevendo ainda, em seu § 1º, que “a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato”.

não deixar dúvidas sobre a sua verdade jurídica, sua razão e extensão. São esses requisitos os seguintes: a *precisão terminológica*, a *suficiência* e a *conformidade fático-jurídica*” (PELLEGRINO, Carlos Roberto. Acerca da Motivação do Ato Administrativo. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 187). Sobre o tema ver, ainda: GALLEGU ANABITARTE, Alfredo; MENÉNDEZ REXACH, Ángel. *Acto y Procedimiento Administrativo*. Barcelona: Marcial Pons, 2001, p. 202.

143 GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000, t. III, p. X-17. No mesmo sentido é a lição de ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, para quem a motivação dos atos administrativos configura um de seus elementos essenciais (ALTAMIRANO, Alejandro. La Discrecionalidad Administrativa en el Procedimiento Tributario. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*: Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 281); BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Processo Administrativo Viciado, Inscrição do Débito na Dívida Ativa, Seguido de Execução Fiscal e Exceção de Pré-Executividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*: 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1997, p. 116.

144 GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000, t. III, p. X-19.

3.1.11. Princípio da Proporcionalidade (Devido Processo Legal Substantivo)

A noção de proporcionalidade da atuação estatal é uma exigência que decorre do princípio geral de liberdade, afirmado a partir da Revolução Francesa, o qual serve de limite às intervenções do Estado na esfera de direitos das pessoas.

Com efeito, embora seja possível afirmar, em conformidade com as observações apresentadas no capítulo primeiro do presente estudo, que atualmente o direito à liberdade não se afigura como um direito absoluto (caráter que, de resto, não pode ser atribuído a nenhum direito fundamental), é de se reconhecer que a sua limitação deve se pautar em critérios razoáveis.

Assim, a limitação do direito à liberdade somente é legítima quando adotada de forma adequada à realização do interesse público, com a eleição do modo menos gravoso possível, ponderando-se os benefícios à coletividade em comparação às restrições impostas ao exercício de direitos individuais em decorrência da atuação estatal. A observância desses critérios corporifica o princípio da proporcionalidade.

No Direito estadunidense, esse princípio teve origem na transição do *procedural due process of law* para *substantive due process*.

Como se sabe, a origem do *due process of law* remonta à *Magna Carta* inglesa de 1215, a qual constituiu espécie de acordo entre o soberano e a nobreza feudal inglesa, que estava insatisfeita com o arbítrio real. Conforme destaca EDWARD S. CORWIN “a Magna Carta era uma concessão real para limitada classe de beneficiários, mais ou menos à custa do reino em geral. O rei prometia a seus barões que não tornaria a infringir seus costumeiros privilégios feudais, como fizera no passado imediato, muito embora tais privilégios não fossem consentâneos com o interesse de seus outros súditos”.¹⁴⁵

145 *Apud* DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 10-11. Para uma leitura mais profunda sobre as origens históricas da Magna Carta, ver: COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 69-84. Sobre a origem da *due process clause*, ver, também: NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 32; SALDANHA, Nelson. Da Magna Carta ao Poder Constituinte: Os Fundamentos da Teoria Constitucional Contemporânea nas Experiências Históricas Inglesa e Francesa. In: *As Tendências Atuais do Direito Público: Estudos em Homenagem ao Professor Afonso Arinos*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 290-291.

O fato de a *Magna Carta* ter sido redigida em latim e não em inglês limitou o seu alcance, uma vez que, como regra, o latim era de conhecimento apenas da classe dominante.¹⁴⁶

Conforme salienta CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO, em sua origem, o princípio do devido processo legal “*foi confeccionado como uma garantia tão apenas processual, ou seja, como um princípio assecuratório da regularidade do processo, a ser observado nas várias instâncias judiciais*”.¹⁴⁷

O Direito Constitucional inglês conservou o princípio do devido processo legal apenas em seu viés processual exigindo que a privação dos bens ou da liberdade dos súditos fosse precedida pelo julgamento por seus pares, obedecendo o processo legalmente estabelecido.

Com a colonização inglesa em território americano, o princípio do devido processo legal foi recebido pela nação que se tornaria independente.

A Constituição americana de 1787 não trouxe referência, em seu texto original, a quaisquer direitos ou garantias fundamentais. ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, com fundamento em LUCIUS P. MCGEHEE, destaca o papel exercido por James Madison, um dos “pais fundadores” dos EUA, ao relatar que “manobrando com singular sagacidade, Madison alijara do texto da Constituição qualquer referência à proteção de aludidos direitos, embora cômico de que ‘a luta contra a Inglaterra para a conquista de certos privilégios havia deixado os Estados Unidos e a população hipersensíveis a tudo quanto se referisse à liberdade, e profundamente ciumentos e desconfiados do governo central’”.¹⁴⁸

É com a Emenda Constitucional de nº 5 que o princípio do devido processo legal é incorporado formalmente ao Direito Constitucional dos Estados Unidos da América,¹⁴⁹ embora, nesse primeiro momento, sua aplicabilidade se encontrasse restrita às autoridades da União Federal,¹⁵⁰ somente se estendendo aos Estados após a edição da 14ª emenda à Constituição norte-americana.

146 Cf. CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, v. I, p. 30.

147 CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 34; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, 1986, p. 12-13.

148 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 16.

149 Anteriormente, o princípio havia estado presente na Declaração de Direitos da Colônia de Virginia e na Constituição de Vermont, com aplicabilidade restrita a questões criminais, e nas Constituições de Nova York, Pennsylvania, Massachusetts e Maryland, aplicando-se também aos direitos patrimoniais (cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 15).

150 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, 1986, p. 16; CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 30.

Como mencionado, quando da instituição do princípio no Direito Constitucional americano, o devido processo legal manteve seu caráter eminentemente processual, na esteira do Direito inglês.

Contudo, as diferenças observadas na Função estatal que se tornaria preponderante nos Estados Unidos e na Inglaterra introduziram novos matizes no princípio da proporcionalidade, no Direito americano.¹⁵¹

Com efeito, como já mencionado no presente estudo, após a Revolução Gloriosa de 1688 estabeleceu-se na Inglaterra o princípio da supremacia do Parlamento,¹⁵² sendo certo que as normas de conduta emitidas pelo Legislativo inglês deviam ser observadas não apenas na Inglaterra, mas, de igual maneira, em todas as suas colônias.

Nesse contexto, conforme MAURO CAPPELLETTI em seu estudo sobre o controle da constitucionalidade das leis no direito comparado, “as colônias podiam, certamente, aprovar suas próprias leis, mas sob a condição de que estas leis fossem “razoáveis” e, como quer que seja, ‘não contrárias às leis do Reino da Inglaterra e, por conseguinte, evidentemente, não contrárias à vontade suprema do Parlamento inglês’”.¹⁵³

A aplicabilidade das leis inglesas como normas superiores que deveriam ser observadas na colônia americana trouxe consigo o controle das leis coloniais pelos magistrados, os quais possuíam atribuição para verificar a compatibilidade entre estas e aquelas.¹⁵⁴

Nesse contexto, é possível asseverar que a supremacia do Parlamento inglês, com a obrigatoriedade da aplicação de suas normas nas colônias e a possibilidade de controle das leis coloniais em função das disposições inglesas, foi um dos grandes responsáveis pela tradição de controle dos atos do Legislativo e do Executivo pelo Poder Judiciário. Nesse sentido é o entendimento de MAURO CAPPELLETTI:

151 Sobre as distinções entre o sistema inglês e o norte-americano de separação de poderes, consultar DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Max Limonad, 1962. v. I, p. 280-281.

152 Sobre a supremacia do Parlamento na Inglaterra, ver: ALDER, John. *General Principles of Constitutional and Administrative Law*. 4th. ed. Hampshire: Palgrave Macmillan, 2002, p. 121-141; CAETANO, Marcello. *Curso de Ciência Política e Direito Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1959, v. I, p. 37-39.

153 CAPPELLETTI, Mauro. *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. 2. ed. Tradução Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992, p. 61.

154 Cf. CAPPELLETTI, Mauro, *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*, 1992, p. 61.

*Com efeito, quando em 1776 as Colônias inglesas da América proclamaram a sua independência da Inglaterra, um de seus primeiros atos de independência foi o de substituir as velhas “Cartas” pelas novas Constituições, entendidas como as Leis Fundamentais dos novos Estados independentes. E como, no passado, nulas e não aplicáveis tinham sido consideradas pelos juízes as leis contrárias às “Cartas” coloniais e às “leis do Reino”, assim não é correto admirar-se de que a mesma nulidade e não aplicabilidade devesse, depois, ser afirmada, e com bem maior razão, para as leis contrárias às novas e vitoriosas Cartas Constitucionais dos Estados independentes.*¹⁵⁵

A despeito do contexto histórico e do fundamento jurídico (art. VI, seção II, da Constituição norte-americana¹⁵⁶) para a adoção de um controle da atividade legislativa, esta não foi inicialmente implementada. Nas palavras de ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA:

*... hesitante, a Suprema Corte americana aprecia hipóteses em que é debatida a constitucionalidade de legislação ordinária, mas se esquivava à ingrata tarefa de se indispor com o legislativo, optando por endossar-lhe os decretos impugnados.*¹⁵⁷

Somente em *Marbury vs. Madison*¹⁵⁸ a Suprema Corte assume seu papel de revisão dos atos legislativos, afirmando-se como “Poder” responsável por determinar a validade vertical das normas jurídicas.

A competência do Judiciário para a apreciação da constitucionalidade dos atos do Poder Legislativo pode ser considerada o ponto de partida para o desenvolvimento do princípio do devido processo legal substantivo, conferindo

155 CAPPELLETTI, Mauro, *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*, 1992, p. 62.

156 “Esta Constituição, e as Leis dos Estados Unidos em sua execução e os Tratados celebrados ou que houverem de ser celebrados em nome dos Estados Unidos constituirão o direito supremo do país. Os Juízes de todos os estados deverão obedecer-lhe, ainda que a Constituição ou as leis de algum estado disponham em contrário” (MIRANDA, Jorge. *Textos Históricos do Direito Constitucional*. Lisboa: Imprensa Nacional – Casa da Moeda, 1990, p. 49).

157 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 25. Sobre as incertezas que rondaram o estabelecimento do papel da Suprema Corte Norte-Americana até 1803, ver McCLOSKEY, Robert G. *The American Supreme Court*. 3rd. ed. Chicago: The University of Chicago Press, 2000, p. 17-23.

158 Para uma análise histórica do julgamento de *Marbury vs. Madison*, ver: McCLOSKEY, Robert G. *The American Supreme Court*. 3rd. ed. Chicago: The University of Chicago Press, 2000, p. 23-28.

aos órgãos judicantes, então, competência para apreciar o conteúdo das leis expedidas pelo Legislativo e dos demais atos do Poder Público.¹⁵⁹

Em consonância com CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO, o desenvolvimento do devido processo legal substantivo pode ser identificado com a conjuntura político-econômica que marcou os séculos XVIII e XIX, com a ascensão do liberalismo econômico e a redução do papel do Estado.¹⁶⁰

Feita essa breve digressão histórica, impõe-se delinear o conteúdo do princípio do devido processo legal substantivo, tarefa que não se mostra fácil em razão das peculiaridades do Direito norte-americano, de forte criação jurisprudencial, que torna cambiantes os limites do princípio que ora se pretende definir.

Essas considerações são corroboradas por ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, que reconhece que “o conceito genérico de *due process* jamais foi elaborado. Mais de um século de aplicação do princípio não permitiu ainda a exata delimitação de seu conteúdo. Alternam-se os juízes, à fluidez das diretrizes do Direito Natural se substitui o não menos impreciso Standard da razoabilidade das leis, mas a cristalização de um conceito não se completa. Fato que provocou o franco reconhecimento de Oliver Holmes: ‘o que é devido processo legal depende das circunstâncias’”.¹⁶¹

159 Permita-se trazer uma vez mais as palavras do Professor CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO: “... foi com base na compreensão estrutural dos valores da liberdade e do progresso material, que encarnaram o liberalismo econômico e que foram sacralizados desde a origem pelo sistema constitucional norte-americano, que o Tribunal Maior dos Estados Unidos passou a vislumbrar na cláusula *due process of law* a fórmula feita sob medida para patrocinar a expansão do revisionismo judicial (*judicial review*), a ponto de possibilitar o controle da razoabilidade e da racionalidade, ou da justa medida, da medida proporcional, das leis e dos outros atos de governo em geral” (CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *A Constituição Aberta e os Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 77-78).

160 CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 55.

161 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 32-33. THOMAS M. COOLEY também reconheceu a dificuldade de se delimitar o conteúdo da cláusula *due process of law*, como se infere da seguinte passagem: “Se agora devemos verificar o sentido no qual as frases ‘devido processo legal’ e ‘lei da terra’ são empregadas nas diversas disposições constitucionais às quais nos referimos, quando se tem em conta a proteção dos direitos de propriedade, nós talvez estejamos aptos a indicar a regra a partir da qual a conclusão adequada poderá ser alcançada nos casos em que se alegar que determinado ato legislativo não é a ‘lei da terra’ ou em que uma ação judicial ou ministerial são contestadas por não serem ‘devido processo legal’, dentro do significado desses termos do modo que a Constituição os emprega.

Se examinarmos as definições desses termos conforme encontradas nos casos que reportamos, nós os acharemos tão variáveis que alguma dificuldade surgirá ao fixarmos qual delas deve ser correta, completa em si própria, e ao mesmo tempo completa em todos os casos. A diversidade de definições não é surpreendente, quando consideramos a diversidade de casos aos quais têm sido

O Professor da Universidade de Pennsylvania, EDWARD KEYNES, apresenta um conceito de devido processo legal como representativo da contraposição entre a proteção dos direitos fundamentais do indivíduo e o interesse público, asseverando que “as cláusulas do devido processo legal reconhecem a obrigação essencial do governo de proteger a segurança física do indivíduo, sua liberdade e direito de adquirir, gozar e dispor de riqueza (propriedade), dentro dos limites do dever da comunidade de proteger o bem-estar social”.¹⁶²

Nesse mesmo sentido é a lição de THOMAS M. COOLEY, que esclarece que “vida, liberdade e propriedade estão colocados sob a proteção de princípios conhecidos e estabelecidos, os quais não podem ser afastados quer genericamente quer especificamente, seja pelas cortes ou administradores públicos, seja pelos próprios legisladores”.¹⁶³

Tal definição, como visto, reflete uma posição liberal acerca do *due process*, que entende o princípio sob o prisma da proteção da liberdade e da propriedade, posição sacralizada em período que ficou conhecido como a era *Lockner* em decorrência do *leading case Lockner vs. New York*.

Como salienta LAURENCE TRIBE, nesse período os “direitos dos cidadãos decorrentes de sua própria cidadania, incluindo sua segurança pessoal, liberdade e propriedade, deveriam ser preservados não apenas pela descentralização do poder e seu mútuo controle, como no modelo anterior, mas por regras aplicáveis pelos tribunais competentes sob o comando dos cidadãos ameaçados”.¹⁶⁴

Note-se que o princípio do devido processo legal substantivo nasceu como uma exigência de que a validade de um ato do poder público não fosse apreciada apenas sob o prisma da legalidade e legitimidade, mas também da razoabilidade interna que lhe justificasse a edição.

Vale a pena destacar que a aplicabilidade do princípio do devido processo legal substantivo nos Estados Unidos experimentou fluxos e refluxos quanto à extensão da intervenção estatal nas relações privadas, como nos chama à atenção o Professor LUÍS ROBERTO BARROSO:

aplicada, e reflete que uma definição que é suficiente para um caso e aplicável aos seus fatos, pode ser completamente insuficiente e inaplicável em outro” (COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Constitutional Limitations which Rest upon the Legislative Power of the United States of the American Union*. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1868 [reprinted 1999], p. 432). Ver, também: BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 63.

162 KEYNES, Edward. *Liberty, Property, and Privacy: Toward a Jurisprudence of Substantive Due Process*. Pennsylvania: Penn State Press, 1996, p. 6.

163 COOLEY, Thomas M. *The General Principles of Constitutional Law in the United States of America*. 3rd. ed. Boston: Little, Brown, and Company, 1898, p. 244.

164 TRIBE, Laurence. *American Constitutional Law*. 2nd. ed. New York: The Foundation Press Inc., 1988, p. 560.

*O reconhecimento dessa dimensão substantiva do devido processo legal passou por três fases distintas: (a) sua ascensão e consolidação, do final do século XIX até a década de 30; (b) seu desprestígio e quase abandono no final da década de 30; (c) seu renascimento triunfal na década de 50, no fluxo da revolução progressista promovida pela Suprema Corte sob a presidência de Earl Warren. Presentemente, a Suprema Corte reassumiu um perfil conservador e o ativismo judicial – isto é, a intervenção dos tribunais no mérito de certas valorações legislativas e administrativas –, que se manifestava destacadamente pelo uso substantivo da cláusula do devido processo legal, vive um momento de refluxo.*¹⁶⁵

No Direito europeu continental, a possibilidade de exame da validade de atos do poder público em razão de seu conteúdo deu origem ao princípio da proporcionalidade, o qual, conforme DANIEL SARMENTO,¹⁶⁶ foi constitucionalizado no Velho Mundo, de forma pioneira na Alemanha, após o término da Segunda Guerra Mundial.

A exigência de proporcionalidade dos atos estatais não está expressamente prevista na Lei Fundamental alemã, entretanto, como noticia HELENILSON CUNHA PONTES “sua positividade constitucional decorre, segundo o Tribunal Constitucional Federal Alemão (*BVerfG*), da própria essência do Estado de Direito (*Rechtsstaat*) e da ideia de Direito. A própria Lei Fundamental Alemã de 1949 distingue a noção de lei da ideia de Direito, ao vincular o Poder Legislativo à ordem constitucional, e ao prever que o Poder Executivo e Judiciário devem obediência à lei e ao Direito (art. 21, (3) da Lei Fundamental). Deixou claro, portanto, o constituinte alemão que o Direito não se esgota na lei”.¹⁶⁷

165 BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 211-212. Sobre todas as fases da aplicação substantiva do devido processo legal ver: SLERCA, Eduardo. *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 42-79.

166 SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 80.

167 PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 47. É interessante a seguinte passagem de DONALD P. KOMMERS: “O princípio da proporcionalidade, como o conceito de uma ordem objetiva de valores discutido na próxima seção, é crucial para a compreensão do direito constitucional alemão. Proporcionalidade tem um papel similar à doutrina do devido processo legal norte-americano. A Lei Fundamental não contém qualquer referência explícita à proporcionalidade, mas a Corte Constitucional a considera um elemento indispensável de um Estado baseado no império do direito. A corte consistentemente invoca o princípio da proporcionalidade ao determinar se a legislação ou outro ato governamental estão de acordo com os valores e princípios da Lei Fundamental (KOMMERS, Donald P. *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*. 2nd. ed. Durham: Duke University Press, 1997, p. 46).

Segundo KONRAD HESSE, o princípio da proporcionalidade implica na exigência de que a limitação do exercício de direitos imposta aos cidadãos seja “adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional no sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental”.¹⁶⁸

O princípio analisado chegou tardiamente ao Direito brasileiro, tendo como impulsos doutrinários importantes as obras de CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO¹⁶⁹ e ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA,¹⁷⁰ cujas análises tiveram como paradigma o devido processo legal substantivo norte-americano.

Presentemente, o princípio em questão está na ordem do dia dos debates doutrinários e foi reconhecido em diversas oportunidades pelo Supremo Tribunal Federal.

Vale a pena transcrever trecho do voto proferido pelo Ministro CELSO DE MELLO, nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 1.922-9 e 1976, que reflete os contornos que o princípio da proporcionalidade assumiu no Direito pátrio, em que se encontra notadamente entrelaçado ao princípio do devido processo legal substantivo:

Coloca-se em evidência, neste ponto, o tema concernente ao princípio da proporcionalidade, que se qualifica – enquanto coeficiente de aferição da razoabilidade dos atos estatais (...) – como postulado básico de contenção dos excessos do Poder Público.

168 HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 256. No mesmo sentido: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 3. ed. Coimbra: Almedina, [199-], p. 265; SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 87-90; ALEXY, Robert, *Teoria de los Derechos Fundamentales*, 2001, p. 111-112; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 108-117; LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 684-686; KOMMERS, Donald P. *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*. 2nd. ed. Durham: Duke University Press, 1997, p. 46; BARROS, Suzana de Toledo, *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*, 2003, p. 76-89; MENDES, Gilmar Ferreira. Limitações dos Direitos Fundamentais. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 322.

169 CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

170 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

*Essa é a razão pela qual a doutrina, após destacar a ampla incidência desse postulado sobre os múltiplos aspectos em que se desenvolve a atuação do Estado – inclusive sobre a atividade estatal de produção normativa –, adverte que o princípio da proporcionalidade, essencial à racionalidade do Estado Democrático de Direito e imprescindível à tutela mesma das liberdades fundamentais, proíbe o excesso e veda o arbítrio do Poder, extraindo a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula, em sua dimensão substantiva ou material, a garantia do **due process of law** (...)*

Como precedentemente enfatizado, o princípio da proporcionalidade visa inibir e neutralizar o abuso do Poder Público no exercício das funções que lhe são inerentes, notadamente no desempenho da atividade de caráter legislativo. Dentro dessa perspectiva, o postulado em questão, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, atua como verdadeiro parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

A validade das manifestações do Estado, analisadas estas em função de seu conteúdo intrínseco – especialmente naquelas hipóteses de imposições restritivas incidentes sobre determinados valores básicos –, passa a depender, essencialmente, da observância de determinados requisitos que atuam como verdadeiras limitações materiais à ação normativa do Poder Legislativo.¹⁷¹

A Constituição brasileira não traz o princípio da proporcionalidade expressamente em nenhum dispositivo. Como destacam CLÁUDIO PEREIRA DE SOUZA NETO e DANIEL SARMENTO, alguns autores argumentam que este princípio estaria contido no princípio do devido processo legal, em sua vertente substantiva. Por outro lado, há autores que sustentam que o postulado da proporcionalidade pode ser inferido diretamente do princípio do Estado de Direito, havendo ainda quem defenda que o princípio em questão encontra fundamento no § 2º do artigo 5º da Constituição Federal.^{172 - 173}

Infere-se do exposto que, em consonância com o princípio da proporcionalidade, ou do devido processo legal substantivo, é de se exigir coerência entre

171 Para uma análise da evolução das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, ver: MENDES, Gilmar Ferreira. Limitações dos Direitos Fundamentais In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 323-326.

172 “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

173 Cf. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, p. 468.

os fins visados pelo Poder Público com a prática de determinado ato e os efeitos que estes acarretam aos administrados.

É imperioso, portanto, que os atos praticados pelo órgão ou agente julgador num processo administrativo sejam adequados aos fins visados e não imponham à parte ônus indevido, desarrazoado ou desproporcional. Como destaca WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO “nesse quadro, vale acrescentar, com relação ao controle das medidas provenientes da Administração Pública, que, por se tratar de uma função estatal a ser exercida em obediência a normas pre-existentes, não há tanto a se discutir sobre finalidade e objetivos ‘desejados’, mas, sim, acima de tudo, sobre a adequação daquelas medidas a tais propósitos, previstos normativamente”.¹⁷⁴

Por seu turno, vale a pena destacar que na legislação infraconstitucional há previsão específica, ao menos no que se refere ao processo administrativo federal, da aplicabilidade do princípio da proporcionalidade, estabelecendo o inciso V do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/99 a obrigação do Administrador Público de observar a “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

Note-se que a violação ao princípio da proporcionalidade no processo administrativo pode advir tanto de ato administrativo do órgão ou agente julgador, como de ato do legislador na regulamentação do procedimento que exterioriza o processo.

3.2. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS COM EXCLUSIVIDADE AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

Em estudo publicado em 1972, SÉRGIO DE ANDRÉA FERREIRA notou a extensão da aplicabilidade aos processos administrativos, das garantias dos processos jurisdicionais, a qual, na visão do citado administrativista:

... constitui uma expressão relevante do aperfeiçoamento do Estado de Direito, correspondendo à aplicação plena do princípio da legalidade a que está submetida a Administração Pública. Reveste-se, por outro lado, o fenômeno de fundamental importância, tendo-se em vista outra realidade: a do fortalecimento do Poder Executivo, com o crescimento em amplitude e em complexidade da atividade administrativa. É precioso, pois, que se deem ao administrado e ao

174 GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria Processual da Constituição*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 86.

*servidor público elementos de defesa contra a máquina poderosa da Pública Administração.*¹⁷⁵

Esse entendimento deve ser interpretado com certas restrições, sob pena de se desvirtuar a natureza do processo administrativo, o qual, como já observamos, não pode ser encarado como um meio de solução de litígios entre a Administração e os administrados e servidores públicos.

Com efeito, como será afirmado à exaustão neste livro, *o processo administrativo é um meio de controle administrativo da legalidade dos atos emanados da Administração e não de solução de litígios*. Nesse raciocínio, os princípios que regem o exercício da jurisdição, que se encontram igualmente presentes no processo administrativo, assim figuram não porque relacionados com a solução de litígios, mas sim porque limites ao poder do Estado, bem como garantias da observância, pela Administração Pública, dos princípios da legalidade e da proporcionalidade.

Feitos esses comentários, passa-se à análise dos princípios “processuais” aplicáveis ao processo administrativo.

3.2.1. Princípio do Devido Processo Legal

No item anterior analisou-se o devido processo legal em seu viés substantivo, com a exigência de que os atos do Poder Público estejam fundamentados em uma razoabilidade intrínseca para que lhes seja reconhecida a validade. Neste tópico se analisará o princípio exclusivamente sob um prisma processual que, como visto, foi a origem do princípio em questão.

Sob esse aspecto, o princípio do devido processo legal significa, inicialmente, a eleição do processo como forma privativa de intervenção do Estado na esfera de direitos dos indivíduos, do que decorre que o processo, seja ele administrativo ou judicial, não poderá jamais ser considerado como um ato de benevolência estatal, sendo, antes, uma exigência do princípio do devido processo legal, o qual se encontra insculpido no inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal. Nesse sentido, sem mencionar, entretanto, a vinculação com

175 FERREIRA, Sérgio de Andréa. Ampla Defesa no Processo Administrativo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 19, jan.-mar. 1972, p. 62. Nas palavras de BARTOLOME FIORINI, “a especificidade que destaca o procedimento administrativo não exclui a permanente aplicação de normas, princípios e instituições gerais do direito processual que se possam determinar instituições comuns processuais” (FIORINI, Bartolome. *Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [19—], p. 86). Sobre a aplicação analógica da legislação relativa ao processo judicial, ao processo administrativo fiscal ver: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 134-137.

esse princípio, afirma o Professor MARÇAL JUSTEN FILHO a impossibilidade de extinção do processo administrativo, especificamente o processo administrativo fiscal (denominado procedimento, como visto, pelo professor):

A relevância da função do procedimento administrativo fiscal impede sua extinção. Trata-se de instrumento para evitar excessos ou desvios na atividade administrativa. Pelos mesmos fundamentos, não se admite a frustração indireta dessa função de garantia. A regulação do procedimento não pode conduzir à sua inutilização como instrumento de defesa dos direitos de cidadania. Assim como o Estado não pode suprimir o procedimento prévio, também é-lhe interdito adotar regras que inviabilizem a realização de sua destinação.¹⁷⁶

Nesse contexto, é de se assinalar que, nas situações em que o Estado, no exercício da Função Executiva, intervém na esfera de direitos dos indivíduos, é imperioso que o “ato de intervenção” seja passível de controle por meio de um processo administrativo.

De outro lado, para que seja atendido esse requisito do devido processo legal, é necessário, ainda, que o processo seja legal, isto é, tenha seu procedimento previsto em lei, não cabendo ao arbítrio da Administração estabelecê-lo.

Essa exigência do devido processo legal está relacionada com o princípio da legalidade, a exigir que o procedimento a ser adotado para a consecução dos fins a que visa o processo estejam previstos em lei.

É de se asseverar, entretanto, que não basta a existência de um procedimento legalmente estabelecido para que se atenda à exigência do devido

176 Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”, 1998, p. 128. Como salienta EGON BOCKMANN MOREIRA: “Só terá fundamento de validade a execução de ato atentatório à liberdade ou bens que esteja inserido em um processo. Veda-se que ato pontual e imediatamente auto-executório suprima liberdade ou bens do particular, que tem direito a processo prévio, revestido das demais garantias previstas na Constituição e em leis específicas” (MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei nº 9.784/99*, 2000, p. 214-215). Como destaca RUY SAMUEL ESPÍNOLA: “*Perante o administrador*, ele (o princípio do devido processo legal) deve assegurar o *status processualis*, a garantia de posições jurídicas em cada processo que haja em um polo o administrado e em outro a Administração ou particular. Mais: qualquer imposição de ônus, de supressão de bens ou direitos, com os administrados ou com os supervisores e agentes políticos vinculados ao poder hierárquico ou ético-disciplinar, deverá ser mediada pelo processo e seu rito garantido na lei pela Constituição, já que a atividade processual não pode ser arbitrária, nem desnecessariamente formalista, nem interpretada de modo a suprimir ou enfraquecer posições jurídicas das pessoas. Temos aqui os efeitos análogos ao direito penal: *nulla poena sine processo*, especialmente sem processo válido, regular, justo e adequado às exigências de cada rito e pretensões que estes fazem operar” (ESPÍNOLA, Ruy Samuel. *Princípios Constitucionais e Atividade Jurídico-Administrativa: Anotações em Torno de Questões Contemporâneas*. In: LEITE, George Salomão (Coord.). *Dos Princípios Constitucionais: Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 271).

processo legal, sendo necessária e imperiosa a existência de verdadeiro processo, para o que se exige o direito à ampla defesa,¹⁷⁷ ao contraditório e ao duplo grau de cognição.¹⁷⁸

Sob o prisma processual, o princípio do devido processo legal encerra um *aspecto formal*, a exigência de que o procedimento esteja previsto em lei; bem como um *aspecto material*, a exigência de que o procedimento observe os princípios materializados no direito à ampla defesa, ao contraditório e ao duplo grau de cognição.¹⁷⁹

Dessa forma, é possível afirmar que todos esses direitos das partes são verdadeiros corolários da exigência de um devido processo legal, passando-se, então, ao seu estudo de forma individualizada.¹⁸⁰

3.2.2. Princípio da Ampla Defesa

Como afirmamos em trabalho anterior, “a ampla defesa consiste em poderem os litigantes exercer no processo, administrativo ou judicial, todas as posições processuais ativas para bem defender um seu direito”.¹⁸¹

177 Cf. GRINOVER, Ada Pellegrini. O Princípio da Ampla Defesa no Processo Civil, Penal e Administrativo. In: *O Processo em sua Unidade II*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 56-57.

178 Cf. ALVIM, Eduardo Arruda. Devido Processo Legal Judicial – Enfoque Tributário do Princípio. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 36, jan.-fev. 2001, p. 79-80. Sobre o conteúdo da *procedural due process clause* ver: GELLHORN, Ernest; LEVIN, Ronald M. *Administrative Law and Process*. 4th. ed. St. Paul: West Publishing CO, 1997, p. 214-233; AMAN JR. Alfred C.; MAYTON, William T. *Administrative Law*. 2nd. ed. St. Paul: West Group, 2001, p. 170-182.

179 Nesse mesmo sentido: JUNQUEIRA, Helena Marques. A Importância da Prova Produzida no Processo Administrativo Fiscal. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 97.

180 Cf. NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 39-41; CÂMARA, Alexandre. *Lições de Direito Processual Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, v. I, p. 29; MENDES, Gilmar Ferreira. Limitações dos Direitos Fundamentais In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 602-603. Em sentido contrário: PORTA, Marcos. *Processo Administrativo e o Devido Processo Legal*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 102.

181 SILVA, Sergio André Rocha G. da. Inconstitucionalidade da exigência do depósito de 30% do valor do tributo para que se possa interpor recurso na esfera administrativa federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, jun. 2000, p. 115-123. Nas palavras de MÁRCIO PESTANA, a ampla defesa “significa a expressão linguística que procura transmitir uma garantia de prestígio constitucional de que aquele que atua num processo administrativo tudo possa fazer para que o seu entendimento prevaleça à frente do que lhe é oposto, a fim de obter uma decisão que lhe seja favorável” (PESTANA, Márcio. *A Prova no Processo Administrativo Tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 40). LEONARDO GRECO, sob o prisma da exigência tributária, afirma que “a ampla defesa significa que o contribuinte não pode ter contra ele constituído um crédito tributário sem que lhe seja assegurada a oportunidade para demonstrar que o mesmo é indevido e se desdobra em

Dessa forma, para que se tenha um devido processo legal, é necessário que o processo seja externado por um procedimento que possibilite às partes envolvidas a demonstração da procedência de suas razões. Como destaca 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 da 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”.¹⁸²

Portanto, são corolários do princípio da ampla defesa a possibilidade de revisão da primeira decisão proferida por uma instância superior (duplo grau de cognição), que não pode ser limitada por ato legislativo ou administrativo; a exigência de imparcialidade do julgador (princípio da impessoalidade); a necessidade de motivação da decisão proferida (princípio da motivação), bem como a própria necessidade de que a relação jurídica processual transcorra de forma dialética, em contraditório.¹⁸³

uma série de direitos, como, por exemplo, a vista dos autos a qualquer momento; a ciência oportuna de todo e qualquer ato do procedimento, inclusive das diligências e documentos juntados de ofício pela autoridade; o direito de contratar advogado para defendê-lo no processo administrativo fiscal; o direito de acesso a documentos em poder da Administração; a vedação do uso de elementos que não constam do expediente formal; a anterioridade da defesa em relação ao ato decisório; o direito de requerer a produção de provas e de vê-las realizadas e consideradas” (GRECO, Leonardo. *As Garantias Fundamentais do Processo na Execução Fiscal*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 369). Ver também: TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito da Ampla Defesa e a Processualidade Tributária*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 553-568; MENDES, Gilmar Ferreira. *Limitações dos Direitos Fundamentais*. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 525.

182 JUSTEN FILHO, Marçal. *Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25, out. 1997, p. 68-79.

183 Cf. JUSTEN FILHO, Marçal, *Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25, out. 1997, p. 68-79. Segundo ROBERTO DROMI, “o princípio constitucional da defesa em juízo ou do devido processo também é aplicável ao procedimento administrativo. A garantia de defesa, como efetiva possibilidade de participação útil no procedimento, compreende os direitos a: a) ser ouvido; b) oferecer e produzir prova; c) uma decisão fundamentada; d) impugnar a decisão” (DROMI, Roberto. *El procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 67). Sobre o tema ver também: TUCCI, Rogério Lauria; CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Constituição de 1988 e Processo*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 60-71. O conteúdo do princípio da ampla defesa foi analisado pelo Ministro GILMAR FERREIRA MENDES nos autos do mandado de segurança nº 23.512-8, ficando registrado, em seu voto, que a “pretensão à tutela jurídica, que corresponde

A Lei nº 9.784/99 deu alguma concretude ao princípio da ampla defesa, determinando, no inciso X do parágrafo único do seu art. 2º, a “garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio”.

3.2.3. Princípio do Contraditório

O princípio do contraditório está intrinsecamente relacionado com o princípio da ampla defesa, uma vez que esta não se faz possível quando as partes não têm conhecimento dos atos relevantes praticados no processo.

Contudo, não basta que a parte tenha conhecimento da prática de um ato, é também necessário que ela tenha a possibilidade de se manifestar sobre ele.

Nesse sentido é pertinente a definição do princípio do contraditório apresentada por ALEXANDRE FREITAS CÂMARA: “garantia da ciência bilateral dos atos e termos do processo com a consequente possibilidade de manifestação sobre os mesmos”.¹⁸⁴

Segundo as palavras de ALBERTO XAVIER, “o princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a *existência* de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao *modo do seu exercício*. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a *paridade* das posições jurídicas das partes no procedimento e no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão (‘princípio da igualdade de armas’); e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra”.¹⁸⁵

exatamente à garantia consagrada no art. 5º, LV, da Constituição, contém os seguintes direitos: a) direito de informação (*Recht auf Information*), que obriga o órgão julgador a informar à parte contrária dos atos praticados no processo e sobre os elementos dele constantes; b) direito de manifestação (*Recht auf Ausserung*), que assegura ao defendente a possibilidade de manifestar-se oralmente ou por escrito sobre os elementos fáticos e jurídicos constantes do processo; c) direito de ver seus argumentos considerados (*Recht auf Berücksichtigung*), que exige do julgador capacidade e isenção de ânimo (*Aufnahmefähigkeit und Aufnahmebereitschaft*) para contemplar as razões apresentadas ...”. Sobre o tema ver, ainda: CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. *Processo Administrativo de Consulta Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 43.

184 CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, v. I, p. 45.

185 XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 10.

O princípio do contraditório, além de representar o direito fundamental do administrado a ter ciência dos atos praticados no processo, é, ainda, instrumento de realização do princípio da verdade material, uma vez que é por seu intermédio que se possibilita a participação daquele na formação da decisão a ser proferida pela autoridade administrativa, com a qual os fatos discutidos no seio do processo podem ser mais bem esclarecidos.¹⁸⁶

A presença do princípio do contraditório implica, necessariamente, no dever de motivação dos atos praticados pela autoridade administrativa, sem o qual se inviabilizaria a possibilidade de o administrado lhes apresentar contrariedade.

É de se esclarecer, portanto, que a viabilização de um contraditório real no processo administrativo é dever da autoridade administrativa julgadora. Conforme reconhecido por EGON BOCKMANN MOREIRA:

*A Administração tem o dever de gerar a contrariedade real, uma vez que maneja interesses públicos (indisponíveis). A raiz constitucional do princípio reforça esse entendimento, que impõe ao administrador o dever de busca constante de um contraditório efetivo, na tutela do interesse público posto à sua guarda e tutela do interesse privado do administrado.*¹⁸⁷

É imprescindível assinalar que a exigência do contraditório no processo administrativo não significa que o administrado e a Administração pública nele figurem como partes adversas.

De fato, Estado e administrado coadjuvam no processo administrativo com vistas à realização do princípio da legalidade, sendo o contraditório a expressão de tal convergência, na medida em que representa o direito fundamental de participar do controle administrativo da legalidade e legitimidade dos atos emanados da própria Administração Pública.

3.2.4. Princípio do Duplo Grau de Cognição

O ser humano é falível por natureza. Em razão desse traço da natureza humana, é plausível que seja dada à parte que tenha sua pretensão indeferida pelo julgador singular a possibilidade de recorrer a uma instância superior.

¹⁸⁶ Sobre os desdobramentos do contraditório no processo administrativo, ver: MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 110-118.

¹⁸⁷ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei nº 9.784/99*, 2000, p. 232.

Como salientam ADA PELLEGRINI GRINOVER, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO e ANTÔNIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA, em lição plenamente aplicável ao processo administrativo:

... é sempre mais conveniente dar ao vencido uma oportunidade para o reexame da sentença com a qual não se conformou. Os tribunais de segundo grau, formados em geral por juízes mais experientes e constituindo-se em órgãos colegiados, oferecem maior segurança; e está psicologicamente demonstrado que o juiz de primeiro grau se cerca de maiores cuidados no julgamento quando sabe que sua decisão poderá ser revista pelos tribunais da jurisdição superior.¹⁸⁸

Assim, em uma primeira aproximação, corresponde o duplo grau à necessidade de o juízo de mérito sobre determinada pretensão ser realizado por mais de um órgão julgador.¹⁸⁹

Note-se que o princípio do duplo grau de cognição tem mais de uma finalidade. Por um lado, serve de garantia às partes, que terão suas pretensões apreciadas por mais de um julgador, o que diminui os riscos de uma decisão teratológica, lhes trazendo maior confiança na correção do julgamento.

Há também inegável aspecto psicológico relacionado com a possibilidade de interposição de recurso contra a primeira decisão que foi desfavorável ao sujeito, o que faz com que ele se conforme mais facilmente com esse resultado.¹⁹⁰

Por outro lado, a existência de um recurso contra a decisão de primeira instância é eficaz mecanismo de controle desta, ainda mais tendo-se em conta que os órgãos de segunda instância são normalmente colegiados, o que possibilita um debate maior acerca do caso sob apreciação.¹⁹¹

É importante mencionar que o direito ao duplo grau de cognição, seja ele judicial ou administrativo, não está previsto de forma individualizada na Constituição Federal, fato que levou alguns juristas a questionarem mesmo sua existência enquanto princípio aplicável ao processo. Esse é, por exemplo, o

188 GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 74-75.

189 Cf. MARINONI, Luiz Guilherme. *Novas Linhas do Processo Civil*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 141.

190 Nesse mesmo sentido, ver: RIBAS, Lídia Maria Lopes. Processo Administrativo Tributário em Perspectiva de Cidadania Democrática. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 394-395.

191 Como esclarecem SÉRGIO FERRAZ e ADILSON ABREU DALLARI, “a possibilidade de um reexame da decisão retira o arbítrio de quem decide e obriga a que a decisão proferida seja devidamente fundamentada e motivada, abrindo ensejo à possibilidade de controle, inclusive judicial, sem o qual não existe o chamado Estado de Direito” (FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 89).

entendimento de NELSON NERY JÚNIOR, para quem, embora se possa inferir do texto Constitucional a existência de um duplo grau, não é possível falar que ele seja sempre garantido às partes.¹⁹²

Nada obstante o posicionamento acima apontado, é de se assinalar que, embora não haja norma específica garantindo o duplo grau de cognição, é indubitosa sua presença como princípio geral regente da atividade processual decisória do Estado (administrativa ou judicial).

Com efeito, esse princípio é decorrência mesmo do princípio da ampla defesa, não se podendo falar em sua realização quando a parte se vê obrigada a aceitar a primeira decisão proferida por juiz singular contra seus interesses.¹⁹³

É importante mencionar que a garantia do duplo grau de jurisdição não pode ser interpretada literalmente, como uma exigência de que o processo seja obrigatoriamente analisado por duas ou mais instâncias.

Com efeito, é evidente que, nos casos em que se atribui a competência originária dos órgãos julgadores colegiados para a apreciação da questão, não há que se falar na necessidade de se ter um julgador singular de primeira instância, cuja decisão seria, em princípio, objeto de revisão.

Não é demais salientar que, em conformidade com o já transcrito inciso X da Lei nº 9.784/99, deve ser garantido aos administrados, em processo administrativo “de que possam resultar sanções e nas situações de litígio”, o direito à interposição de recurso contra a decisão de primeira instância.

192 NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 169. No mesmo sentido: DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Reforma da Reforma*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 151; TAVARES, André Ramos. Análise do duplo grau de jurisdição como princípio constitucional. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 30, jan.-mar. 2000, p. 185-186. Em sentido contrário é o pensamento de ALBERTO XAVIER, na passagem a seguir: “É deveras surpreendente o fato de diversos autores afirmarem que a Constituição brasileira não assegura, em processo judicial, o duplo grau de jurisdição, pelo simples fato de não afirmar de modo direto (como na Constituição Imperial) quando a verdade é que o ‘duplo grau’ é decorrência automática de se assegurar o direito de recurso aos ‘litigantes’ em processo judicial. Se o que acaba de afirmar-se é verdadeiro no que concerne ao processo judicial, também o é no que respeita ao processo administrativo, seja este processo do tipo punitivo (em que o particular figura como ‘acusado’) ou do tipo não punitivo (em que o particular figura como ‘litigante’)” (XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 12-13).

193 Cf. ROCHA, Carmem Lúcia Antunes, *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro*, 1997, p. 22; FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu, *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 168-169; MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 202; FIGUEIREDO, Lucia Valle. Estado de Direito e Devido Processo Legal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 209, jul.-set. 1997, p. 17; SCAFF, Fernando Facury. Direitos Fundamentais, Depósito Recursal Administrativo e Controle de Constitucionalidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*: 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006, p. 85.

3.2.5. Dos Princípios da Verdade Material e do Livre Convencimento Motivado do Julgador

O direito, se visto como um conjunto de proposições prescritivas que visam determinar o comportamento humano, depende da demonstração da ocorrência dos fatos previstos nas hipóteses de incidência das normas jurídicas.

Ocorre que os fatos em si, uma vez verificados em determinado momento no tempo, se exaurem, não havendo meios para emprestar-lhes nova vida.

Entretanto, a interpretação/aplicação das regras depende da verificação da ocorrência dos fatos jurídicos, o que torna necessário haver no ordenamento jurídico mecanismos que viabilizem a descoberta das circunstâncias em que esses fatos aconteceram. Esses mecanismos são as provas.¹⁹⁴

Normalmente, o conceito de prova vem vinculado à *descoberta da verdade* acerca dos fatos trazidos ao processo, daí a dicotomia entre as denominadas verdade formal e verdade material em matéria processual.

Entretanto, a natureza efêmera dos fatos torna inútil a discussão, na medida em que a verdade material pretendida pelos processualistas é impossível de ser alcançada. Como afirmam LUIZ GUILHERME MARINONI e SÉRGIO CRUZ ARENHART “seja no processo, seja em outros campos científicos, jamais se poderá afirmar, com segurança absoluta, que o produto encontrado corresponde à verdade. Realmente, a essência da verdade é inatingível (ou ao menos o é a certeza da aquisição desta)”.¹⁹⁵

Dessa forma, tem-se que a prova não se afigura como instrumento para a demonstração da *verdade* acerca de determinado fato, servindo, isso sim,

194 Sobre a importância da prova, ver: TRAIBEL, José Pedro Monteiro. La Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 500.

195 MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do Processo de Conhecimento*: A Tutela Jurisdicional Através do Processo de Conhecimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 279. Sobre essa questão, valem as palavras de EROS ROBERTO GRAU: “A realidade (realidade da qual tomamos consciência) é o que *aparenta ser* (se *apresenta* = “*apresenta*”) para cada consciência. Diante de um objeto qualquer, minha consciência recebe o impacto do que ele *representa* (como ele se *apresenta*), para mim. Posso dizer, então, que minha consciência vê os objetos exteriores como eles são, visto que eles são (*para nós*), nas suas manifestações (*aparições*), absolutamente indicativos de si mesmos. Como, porém, os objetos e a realidade existem em suas manifestações (*aparições*) para mim, jamais os descrevo – os objetos e a realidade; descrevo apenas o modo sob o qual eles se manifestam (= o que *representam*) para mim” (GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 15). No mesmo sentido: SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, v. I, p. 338. Para um estudo mais profundo sobre o tema, ver: TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 1-35.

para formar no julgador a convicção quanto à sua ocorrência, a qual será sempre, espera-se, verossímil, mas nunca absolutamente verdadeira (ou ao menos não é absolutamente verdadeira a certeza da apreensão de sua verdade).¹⁹⁶ O pensamento de PIERO CALAMANDREI, mesmo longo, merece ser transcrito integralmente:

... todas as provas, se bem examinadas, não são mais que provas de verossimilhança. Esta afirmação de relativismo processual, feita em relação ao processo civil por um grande jurista, pode valer igualmente não só para o processo penal, mas também fora do campo mais diretamente processual, para todo juízo histórico acerca de fatos que se dizem ocorridos: quando se diz que um fato é verídico, em substância se quer dizer que atingiu, na consciência de quem como tal julga, aquele grau máximo de verossimilhança que, em relação aos limitados meios de conhecimento de que o julgador dispõe, basta para dar-lhe a certeza subjetiva de que aquele fato aconteceu. Falo, entendamos, não das verdades lógicas ou morais, e sim das verdades dos fatos ocorridos, das verdades chamadas históricas, a respeito das quais já observava Voltaire que “lès vérités historiques ne sont que desprobalités” (“as verdades históricas nada mais são que improbabilidades”).

Todo o sistema probatório civil está preordenado não só a consentir, mas diretamente a impor ao juiz que se satisfaça, ao julgar acerca dos fatos, com o sub-rogado da verdade que é a verossimilhança. Ao juiz não é permitido, como se dá com o historiador, que se mantenha em dúvida acerca dos fatos que tem de decidir; deve a todo custo (essa é sua função) resolver a controvérsia em uma certeza jurídica. Para consegui-lo, vê-se forçado como extrema ratio a contentar-se com aquela que alguns continuam denominando “verdade formal”,

196 Segundo os ensinamentos de LUIZ GUILHERME MARINONI e SÉRGIO CRUZ ARENHART, é de se assinalar que “a reconstrução de um fato ocorrido no passado sempre vem influenciada por aspectos subjetivos das pessoas que assistiram ao mesmo, ou ainda daquele que (como o juiz) há de receber e valorar a existência concreta. Sempre, o sujeito que percebe uma informação (seja presenciando diretamente o fato, ou conhecendo-o de outro meio) altera o seu real conteúdo, absorve-o à sua maneira, acrescentando-lhe um toque pessoal que distorce (se é esta a palavra que pode ser utilizada) a realidade. Mais que isso, o julgador (ou o historiador, ou, enfim, quem quer que deva tentar reconstruir fatos do passado) jamais poderá excluir, terminantemente, a possibilidade de que as coisas tenham se passado de forma diversa àquela a que suas conclusões o levaram” (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do Processo de Conhecimento: A Tutela Jurisdicional Através do Processo de Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 281). Nas palavras de FABIANA DEL PADRE TOMÉ, “provar, de fato, não quer dizer demonstrar a verdade dos fatos discutidos, e sim *determinar ou fixar formalmente os mesmos fatos mediante procedimentos determinados*” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Prova e Aplicação do Direito Tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 611).

*alcançada mediante o artifício das provas legais e o mecanismo autônomo da distribuição do ônus da prova; mas, mesmo que no sistema das provas “livres” possa parecer que a liberdade de avaliação seja o instrumento mais apropriado para a consecução da chamada “verdade substancial”, a avaliação, embora livre, leva sempre a um juízo de probabilidade e de verossimilhança, não de verdade absoluta. Ainda que todas as testemunhas estejam concordes em testemunhar um fato, o juiz, quando conclui que aquele fato é verdadeiro, em essência quer dizer, talvez sem que ele próprio perceba, que, como todas aquelas testemunhas estão de acordo em relatar o fato daquele modo, é verossímil que o fato tenha ocorrido precisamente assim (...). Até nos casos, muito raros, em que o juiz pode “conhecer os fatos da causa” mediante a inspeção (art. 118, CPC), a percepção direta do fato, que lhe dá o máximo grau de certeza subjetiva, não basta para excluir que a verdade seja distinta do que, por erro dos sentidos, pode ter-lhe parecido. Mesmo para o juiz mais escrupuloso e atento vale o limite fatal de relatividade, próprio da natureza humana: o que vemos é apenas o que nos parece ver. Não verdade, não verossimilhança: ou seja, aparência (que pode ser também ilusão) de verdade.*¹⁹⁷

Nesse contexto, parece-nos correta a assertiva de CARNELUTTI, que, ao analisar o conceito de prova como sendo um meio legal para a demonstração da verdade de um fato, esclarece que:

*Uma definição deste gênero (no sentido de serem as provas meios idôneos para a demonstração da verdade dos fatos) não pode a rigor reputar-se inexistente, porém, para não parecer como tal, deve ajudar-se com a metáfora que vimos utilizada na antítese entre verdade material e verdade formal: de fato, a verdade que se obtém com os meios legais somente pode ser a segunda e de maneira alguma a primeira. Dizer, portanto, que prova em sentido jurídico é a demonstração da verdade formal ou judicial, ou dizer, entretanto, que é a determinação formal dos fatos discutidos, é, no fundo, a mesma coisa: aquela é somente a expressão figurada e esta uma expressão direta de um conceito essencialmente idêntico.*¹⁹⁸

197 CALAMANDREI, Piero. *Instituições de Direito Processual Civil*. 2. ed. Tradução Douglas Dias Ferreira. Campinas: Bookseller, 2003, v. III, p. 275-277.

198 CARNELUTTI, Francesco. *A Prova Civil*. Tradução Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2001, p. 72-73. Sobre o tema ver, também, FERRER BELTRÁN, Jordi. *Prueba y Verdad en el Derecho*. Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 71-88; ECHANDÍA, Hernando Devis. *Teoría General del Proceso*: Aplicable a toda clase de procesos. 2. ed. Buenos Aires: Editorial Universitaria, 1997, p. 59. Em sentido contrário, defendendo que o processo em geral “dirige-se a conseguir uma decisão sobre os fatos de algum modo verdadeira”, ver: TARUFFO, Michele. *La Prueba de los Hechos*. Tradução Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Editorial Trotta, 2002, p. 56-71.

Diante do exposto, tem-se que o conceito de prova se encontra diretamente vinculado à formação da convicção do julgador¹⁹⁹ sobre a existência e a validade dos fatos trazidos à sua apreciação. Note-se que ao influenciar o entendimento do julgador sobre determinado fato, não se estará comprovando sua veracidade, mas a verossimilhança de sua ocorrência²⁰⁰.

Assim sendo, é possível delinear o conceito de prova como o meio utilizado para, a partir da *representação* de um determinado fato²⁰¹, se formar a convicção daquele que irá proferir a decisão no âmbito da relação jurídica processual.

A análise do princípio da verdade material deve ser conciliada com as assertivas apresentadas acima.

Com efeito, partindo-se da premissa de que a pretensão da descoberta objetiva e infalível da verdade é vã, tem-se que o princípio em comento não pode significar a exigência de que, no âmbito do processo administrativo, a verdade seja necessariamente alcançada.

Dessa forma, o princípio da verdade material, corolário da legalidade dos atos administrativos, determina uma tripla exigência: a) que se demonstre, com o maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados; b) que se limite as situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; c) que se conceda às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações.

É exatamente no contexto dessa tripla vertente que a verdade material se vincula ao princípio da legalidade, na medida em que tem por finalidade garantir que a Administração Pública envidará esforços para demonstrar a ocorrência dos fatos tributáveis, somente podendo promover a incidência da regra jurídica caso formada a convicção quanto à ocorrência de sua hipótese.²⁰²

199 Cf. CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. Tradução Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller, 1998, v. III, p. 109; ECHANDÍA, Hernando Devis. *Teoría General de la Prueba Judicial*. Buenos Aires: Víctor P. de Zavalía Editor, 1972, p. 34.

200 Sobre o tema, ver: MARTINS, André Felipe Saide. *A Prova do Fato Jurídico no Direito & Processo Tributários*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 154-156.

201 Ver: NEDER, Marcos Vinicius. Aspectos Formais e Materiais no Direito Probatório. In: NEDER, Marcos Vinicius *et. al.* (Coords). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 13.

202 Cf. XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 121; FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 96. Está correto DEMETRIUS NICHELE MACEI quando afirma que “a busca da verdade material, antes de ser direito do contribuinte, é um dever do Estado. Assim, a verdade é buscada pela Administração independentemente de provocação do contribuinte e, obviamente, se a iniciativa não partir do contribuinte ou do Fisco, deve partir do julgador” (MACEI, Demetrius Nichele. *A Verdade Material no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 177).

Tendo em vista que a Administração Pública, exercendo uma função em sentido jurídico, tem por finalidade sempre a aplicação dos mandamentos legais, impõe-se, pelo princípio da verdade material, que ela não fique adstrita às alegações e provas trazidas aos autos do processo pelas partes, podendo ela mesma, no exercício de suas atividades, determinar a produção das provas que entenda necessárias à formação de sua convicção quanto à ocorrência de determinado fato.²⁰³ Conforme notado por MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA, as autoridades administrativas “têm plena liberdade para colher as provas que entenderem necessárias à demonstração da ocorrência, ou não do fato jurídico-tributário”.²⁰⁴

Portanto, o aspecto mais importante relacionado ao princípio da verdade material consiste no dever de provar da Administração Pública, não podendo, como regra geral, a aplicação da regra jurídica pela autoridade administrativa ter fundamento em mera presunção ou ficção da ocorrência de sua hipótese de incidência.

É possível afirmar, assim, que o princípio da verdade material impõe às autoridades administrativas *o dever de investigar as circunstâncias em que o fato ocorreu*, a fim de verificar se ele é relevante para fins jurídicos.²⁰⁵ Por outro lado, em razão da conexão desse princípio com a imperiosa observância das disposições legais, a verdade material cobre as provas apresentadas pelos administrados de certa relatividade, uma vez que a autoridade julgadora não está a elas adstrita para a formação de sua convicção.

É aqui que se pode falar no *princípio da livre convicção motivada da autoridade julgadora*, que se consubstancia na liberdade conferida ao julgador para analisar e valorar as provas apresentadas pelas partes, exigindo-se, em

203 Cf. MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 121.

204 QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento Tributário*: Execução e Controle, São Paulo: Dialética, 1999, p. 107. No mesmo sentido, ver texto mais recente da autora: QUEIROZ, Mary Elbe. Princípios que Norteiam a Constituição e o Controle Administrativo do Crédito Tributário. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 492. Nas palavras de LEANDRO PAULSEN, RENÉ BERGMANN ÁVILA e INGRID SCHRODER SLIWKA: “O processo administrativo é regido pelo *princípio da verdade material*. Segundo esse princípio, a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligências que considere necessárias à complementação da prova ou ao esclarecimento de dúvida relativa aos fatos trazidos ao processo [...]” (PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 29).

205 Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga, *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário*: A Função Fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 46.

contrapartida, que sejam declinadas as razões que o levaram a privilegiar uma prova em detrimento de outra.²⁰⁶

Vale a pena destacar que a satisfação do princípio da livre convicção motivada depende da apresentação, pela autoridade julgadora, de uma *justificativa*, uma *motivação* razoável, lógica, que se preste à realização do processo como instrumento legitimador.

3.2.5.1. A Verdade Material e o Silêncio da Administração Pública

Tendo a Administração Pública o dever de buscar a verdade material, ela não pode silenciar sobre o pedido de revisão de ato administrativo formulado pelo administrado.

Como destaca a Professora MIRTA G. SOTELO DE ANDREAU “a regulação do silêncio (da Administração) é uma das formas de alcançar o cumprimento das finalidades próprias do Direito Administrativo. A conduta de uma boa administração não se dá tão-somente quando o funcionário de turno o deseja, mas sim quando deve fazê-lo para garantir o cumprimento dos fins públicos e a efetivação dos direitos dos particulares sempre que a lei o exija”.²⁰⁷

No ordenamento positivo brasileiro, o dever da Administração de se manifestar sobre questionamentos dos administrados tem fundamento no direito de petição insculpido na alínea “a” do inciso XXXIV do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual é assegurado a todos “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.

Ora, seria letra morta o texto constitucional se estabelecesse um direito aos administrados que não correspondesse a um dever da Administração

206 Cf. GORDILLO, Agustín, *Procedimiento Administrativo y Recursos Administrativos*. Buenos Aires: Jorge Alvarez Editor, [19—], p. 138.

207 ANDREAU, Mirta G. Sotelo. El Silencio de la Administración. In: *Procedimiento Administrativo: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho*. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 49. No mesmo sentido: RASPI, Arturo Emilio (1998). El Silencio de la Administración. In: *Procedimiento Administrativo: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho*. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 131. Sobre o silêncio administrativo no Direito Tributário ver: GARCÍA NOVOA, César. *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi, 2001; LIMA, Fernando E. Juan. El Silencio Administrativo en el Derecho Argentino. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Proceso Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 151-176; BRANDÃO, Cláudio. O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 3-15.

Pública. Para que se tenha uma relação jurídica, é necessário que se tenham presentes um direito e o correspondente dever, conforme analisado mais detidamente no segundo capítulo.

No âmbito dos processos administrativos federais, há ainda a disposição contida no art. 48 da Lei nº 9.784/99, segundo a qual “a Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência”.

O reconhecimento de que a Administração Pública tem o dever de decidir as questões levadas pelos administrados leva-nos à discussão de outro problema – a existência de prazos para as decisões sejam proferidas e as consequências de seu descumprimento pelos órgãos e agentes administrativos com competência decisória.

Como se sabe, não raro as leis que regulam os diversos processos administrativos estabelecem prazos dentro dos quais os atos processuais decisórios devem ser praticados pela Administração Pública, como, por exemplo, o art. 49 da Lei nº 9.784/99, que determina que, “concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada”.

A já mencionada Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que criou a “Super Receita”, estabeleceu em seu art. 24 que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Todavia, a referida lei não estabeleceu quaisquer sanções para o caso de descumprimento do prazo.

Nesse contexto, cabe analisar as consequências do descumprimento, pela Administração Pública, do prazo que lhe foi assinalado.

Inicialmente, cumpre destacar que os prazos assinalados à Administração, assim como ao juiz, são *prazos impróprios*, ou seja, prazos em relação aos quais não há preclusão temporal.²⁰⁸

Assim, a sanção que ordinariamente é imposta aos administrados pela perda de um prazo processual, qual seja, a perda do direito de praticar

208 A preclusão é a perda do direito ao exercício de uma faculdade processual em razão de determinado evento, correspondente ao decurso do tempo (*preclusão temporal*), à incompatibilidade entre o ato que se pretende praticar e outro já praticado pela parte (*preclusão lógica*), ou à existência de ato, já praticado pela parte, cujo conteúdo seja correspondente ao do ato a ser praticado (*preclusão consumativa*). Na lição de JAMES MARINS, “no processo administrativo federal os prazos para a Administração são denominados *prazos impróprios*, por não gerarem preclusão temporal quando não cumpridos. Inversamente, os prazos para o contribuinte são chamados *prazos próprios*, já que uma vez transcorridos implicam preclusão do direito de praticar o ato” (MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*, 2001, p. 258). Ver, também: CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo Tributário Administrativo*. 2. ed. São Paulo: IOB Thompson, 2006, p. 166.

determinado ato, não pode ser aplicada à Administração, o que, por óbvio, inviabilizaria o próprio processo administrativo.

Nada obstante, não se pode deixar de sancionar a Administração Pública pelo silêncio quanto à questão posta à sua apreciação, tendo em vista que, como salienta o Professor GUILLERMO ANDRÉS MUÑOZ “o fazer esperar é o passatempo milenar de toda pessoa que se sente importante, desde o médico ao empregado bancário, desde os políticos aos juízes. A ante-sala – essa apropriação do tempo alheio – é uma metáfora muitas vezes patética e sempre repugnante do poder”.²⁰⁹

O mesmo GUILLERMO ANDRÉS MUÑOZ salienta ser possível a aplicação de duas ordens de sanções à Administração pela perda de prazos processuais: (a) sanções administrativas ao servidor que deixe de praticar o ato cabível; e (b) a ineficácia do ato administrativo questionado até que haja a manifestação da Administração Pública.²¹⁰

As sanções administrativas parecem ser as mais adequadas à garantia do cumprimento dos prazos previstos nas normas jurídicas pelos órgãos e agentes administrativos. Todavia, sua aplicação é muitas vezes prejudicada pelo corporativismo dos agentes administrativos, frustrando-se, assim, suas finalidades.

A segunda ordem de sanções, ineficácia do ato administrativo, está vinculada à distribuição do ônus pelo tempo do processo administrativo.

Com efeito, havendo um instrumento institucionalizado de controle da legalidade e legitimidade dos atos administrativos, é razoável que, ocorrendo a mora da Administração Pública na solução da questão, ela suporte o ônus de sua desídia, somente tornando-se eficaz o ato questionado após a manifestação nos autos do processo administrativo.

3.2.5.2. Ônus da Prova e “Dever de Provar”

Como ensina CARNELUTTI, o ônus se diferencia de um dever na medida em que (1) quando alguém deixa de adimplir um dever, lesiona o direito de outrem, sendo-lhe imputável uma sanção, enquanto que a não-realização de

209 MUÑOZ, Guillermo Andrés. Los Plazos. In: *Procedimiento Administrativo*: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 41.

210 MUÑOZ, Guillermo Andrés. Los Plazos, 1998, p. 45. No mesmo sentido posiciona-se GABINO FRAGA, para quem é indispensável que “a lei venha a estabelecer as medidas adequadas para evitar a dilação ou paralisação do procedimento. Essas medidas têm que ser a fixação de prazos breves obrigatórios para as autoridades e para os interessados, a forma de computá-los, a responsabilidade dos funcionários ou empregados que desobedeçam a esses prazos, e os meios para reclamar a negligência e a conseqüente responsabilidade” (FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*. 14. ed. México: Editorial Porrúa, 1971, p. 276).

um ônus apenas faz com que a parte não alcance os efeitos úteis que ele lhe traria, sujeitando-se, inclusive, a efeitos negativos advindos de tal abstenção; e (2) o dever tutela um direito alheio, enquanto o ônus refere-se ao exercício de um direito da própria parte.²¹¹

Considerando-se essa noção de ônus, não há que se falar em ônus das autoridades administrativas de provar os fatos que deram origem à emissão do ato impugnado. Com efeito, como visto acima, a autoridade administrativa tem o “dever de provar” os fatos por ela alegados (princípio da verdade material). Vale a pena destacar, nesse sentido, o entendimento de ALBERTO XAVIER:

Ao contrário do que entendia a antiga jurisprudência do Reichfinanzhof e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por Rauschning, Berger e Louveaux, segundo a qual no procedimento de lançamento existia uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação, que não se vê vantagem em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus da prova objetivo (objektive Beweislast), ônus da probabilidade (Vermutungslast) ou situação, base ou condição da prova (Beweislagen).²¹²

211 Nesse sentido, ver os comentários de GIACOMO P. AUGENTI, em apêndice à já citada obra de Carnelutti, *A Prova Civil*, 2001, p. 255. Conforme salienta JOSÉ FREDERICO MARQUES, “o ônus é um imperativo em função do próprio interesse daquele a quem é imposto. Descumprida a ordem legal contida num ônus, a consequência é um prejuízo para a pessoa que desatendeu ao preceito jurídico. No ônus, como esclarece Carnelutti, há a subordinação de um ou mais interesses do respectivo titular a outro interesse dele próprio que lhe é imposto para que o primeiro se faça condição da obtenção do segundo. A parte tem, por exemplo, ônus de propor a ação, se quer ver decidida sua pretensão. No ônus processual, deixa a lei à livre vontade da parte onerada o cumprimento do imperativo jurídico ou a consequência danosa do seu descumprimento, visto ser indiferente que o interessado atenda ou desatenda ao encargo que lhe pesa” (MARQUES, José Frederico. *Instituições de Direito Processual Civil*. Campinas: Millenium, 2000, v. II, p. 263).

212 XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 145-146. Em sentido contrário é o entendimento de ISSO CHAITZ SCHERKERKEWITZ, para quem “a dilação probatória não é um dever, é um ônus. Não existe o dever, para nenhuma das partes, de provar algo. Apenas existe o ônus da prova, posto que quem não prova, não ganha” (SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 154). Com a devida vênia, esse entendimento parte da premissa equivocada de que a Administração Pública teria disponibilidade sobre o direito em questão, podendo o servidor decidir se “quer ganhar ou não”.

Para o administrado, a seu turno, há verdadeiro ônus de provar, uma vez que, apesar de não ter dever de provar, submete-se a consequências negativas caso não logre demonstrar a procedência dos fatos que alega.

É importante salientar que muitas vezes se afirma, equivocadamente, que no processo administrativo haveria transferência do ônus da prova da Administração para o administrado, sob a alegação de que o ato administrativo objeto do pedido de revisão gozaria de presunção de legitimidade. Tal assertiva não corresponde à melhor interpretação dos postulados fundamentais do processo administrativo. Nas palavras do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO:

*Com a evolução da doutrina, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar as ocorrências que afirmar terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova contundente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.*²¹³

Nessa ordem de raciocínio, a Administração não goza de ônus de provar a legalidade de seus atos, mas sim de verdadeiro dever de demonstrá-la. Assim, não há que se falar em transferência do ônus da prova da Administração para o administrado, sendo certo que, enquanto este tem mero ônus de provar os fatos que demonstram a ilegalidade e ilegitimidade do ato administrativo, aquela tem verdadeiro dever jurídico.²¹⁴

213 CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 860.

214 No processo administrativo federal, o dever da Administração Pública relativo à produção de provas pode ser inferido do art. 29 da Lei nº 9.784/99, que estabelece que: “Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias”. A dicotomia entre o dever da Administração e o ônus do administrado resta ainda mais evidente diante da previsão insculpida no art. 36 desse mesmo diploma legal, cuja redação é a seguinte: “Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei”. Também afirmando o dever de provar que recai sobre a Administração Pública: MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do Lançamento Tributário: Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 142; MARTINS, Natanael. A Questão do Ônus da Prova e do Contraditório no Contencioso Administrativo Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 113.

É de se assinalar que quando se fala no *dever de provar* da Administração Pública, se está referindo não ao dever de formar o convencimento do julgador quanto à verossimilhança dos fatos a partir de sua representação, mas sim no *dever* das autoridades administrativas de investigar a verdade material e lastrear seus atos em representações idôneas dos fatos que se alega terem ocorrido. Conforme salienta o Professor AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, em perfeita síntese:

*A autoridade fiscal, ao desenvolver o dever de inspecionar a verdade dos fatos praticados pelo contribuinte, não está cumprindo um dever de provar no sentido jurisdicional (litigioso) de formar o convencimento do juiz, nem está se desincumbindo de qualquer “ônus de prova”, pois não tem interesse próprio a defender, está, isto sim, agindo por dever de ofício para formar seu próprio convencimento quanto aos fatos que devem ser considerados para determinação do valor do tributo.*²¹⁵

215 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios de Direito Administrativo Tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 51, jul.-ago. 2003, p. 239. Nesse mesmo sentido, é pertinente trazer DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO que, citando CARLOS PALAO TABOADA, destaca que a atividade probatória nos processos administrativos não equivale à realizada no processo jurisdicional, e conclui que esta corresponde a “uma atividade de comprovação e não de prova em sentido técnico”. Segundo MARÍN BARNUEVO: “Através dessa afirmação, o que pretendia o citado autor era destacar que quando a Administração aplica uma norma tributária e exige o cumprimento de obrigações tributárias, não *prova* (no sentido que outorga o Direito Processual ao termo) os fatos que justificam o ato de lançamento, mas sim se limita a *comprovar* sua existência. Para ele, a única atividade que poderia merecer a consideração de prova em sentido estrito é a que pode ter lugar em um momento posterior, em uma eventual revisão judicial de sua atuação. Assim chega à conclusão de que ‘no procedimento administrativo somente se pode falar de prova em sentido impróprio’”(FABO, Diego Marín-Barnuevo. La Distribución de la Carga de la Prueba en Derecho Tributario. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 58-59).

Capítulo IV

DECISÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO E SEUS EFEITOS

4.1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

Finda a instrução do processo, cabe à autoridade competente proferir decisão acerca da validade ou invalidade do ato administrativo cuja legalidade, legitimidade ou proporcionalidade tenham sido questionadas, ou cuja prática tenha exigido sua precedência.

Como já asseveramos, a Administração Pública não tem mera *faculdade* de se pronunciar sobre o objeto do processo administrativo, mas verdadeiro *dever* de assim proceder.¹ Nas palavras de VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, “o direito de petição ficaria reduzido a nada se, em contrapartida, não obrigasse a uma resposta do órgão a quem for dirigida, ou seja, este deve responder, decidindo”.²

O não-proferimento de decisão pela Administração, em um prazo razoável, pode caracterizar verdadeiro ato abusivo praticado contra o administrado, franqueando-lhe a via judicial, por intermédio do mandado de segurança, para evitar que seja lesionado, ou ameaçado de lesão, um seu direito.³

1 No plano federal, dispõe o art. 48 da Lei nº 9.784/99 que “a Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência”.

2 ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 9.

3 No dizer de HELY LOPES MEIRELLES, “equiparam-se a atos de autoridade as omissões administrativas das quais possa resultar lesão a direito subjetivo da parte, ensejando mandado de segurança para compelir a Administração a pronunciar-se sobre o requerido pelo impetrante, e durante a inércia da autoridade pública não corre o prazo de decadência da impetração” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança*. 23. ed. Atualização por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 33). De acordo com o depoimento de PEDRO ABERASTURY e MARÍA ROSA CILURZO, encontra-se igual orientação no Direito argentino. Asseveram

Outro aspecto de importância capital para a validade da decisão a ser proferida, é a observância do *princípio da motivação*, sendo imperioso que sejam ostentados na decisão todos os motivos que levaram a autoridade julgadora a decidir de uma forma ou de outra, a dar prevalência a uma prova sobre outra, e assim por diante. A motivação da decisão, como adverte JUAN CALOS CASSAGNE, “deve ser auto-suficiente, não sendo legítimas as práticas que exibem os atos administrativos que reiteram ou fazem remissão a outros expedientes ou ditames jurídicos, sem expressar seu conteúdo”.⁴

A decisão validamente proferida somente produz efeitos em relação aos administrados após sua intimação pessoal ou a publicação na imprensa oficial, por imperativo do *princípio da publicidade*.

4.2. ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE A DECISÃO ADMINISTRATIVA SE FUNDAMENTAR NA INCONSTITUCIONALIDADE DE ATO NORMATIVO

Questão controvertida consiste na possibilidade de a Administração Pública decidir com fundamento na *inconstitucionalidade de ato normativo*, afastando sua aplicabilidade.

Em parecer sobre o tema, LUÍS ROBERTO BARROSO, tendo fundamento nas doutrinas de MIGUEL REALE, ADROALDO MESQUITA DA COSTA, THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, VICENTE RÁO, JOSÉ FREDERICO MARQUES e MIRANDA LIMA, assevera que “o Chefe do Poder Executivo não só pode como deve deixar de aplicar a referida disposição legal (art. 6º e parágrafo único da Lei nº 3.395/87, do Estado do Espírito Santo, no entender do citado autor incompatível com a Constituição Federal), pois cabe-lhe reverenciar, antes que tudo, a Constituição Federal. Esta decisão é auto-executória e independe de prévio pronunciamento do Judiciário. Tal posição só merecerá ser revista se o órgão competente do Poder Judiciário, provocado por algum interessado, vier a decidir em sentido diverso”.⁵

os autores que, “se o particular tem a necessidade de obter um pronunciamento expresso da Administração, pode solicitar judicialmente que se intime a Administração para emití-lo, através do ajuizamento da ação de amparo por mora” (ABERASTURY, Pedro; CILURZO, María Rosa. *Curso de Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 123-124).

4 CASSAGNE, Juan Carlos. *Principios Generales del Procedimiento Administrativo*. In: *Procedimiento Administrativo*: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 21.

5 BARROSO, Luís Roberto. Poder Executivo – Lei Inconstitucional – Descumprimento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 181-182, jul.-dez. 1990, p. 397. Mais recentemente, o festejado constitucionalista tornou a manifestar opinião nesse sentido, cf. BARROSO,

Luís Roberto. *O Controle da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 64-66. Sustentando a possibilidade de os órgãos julgadores administrativos apreciarem alegação de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o lançamento, ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 74; DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 113; TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 168; LOBO, Maria Tereza Cárcomo. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 250; MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do Lançamento Tributário: Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 80; XAVIER, Alberto. A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, abr. 2004, p. 17-44; MARTINS, Natanael; PIETRO, Juliano Di. A Ampla Defesa e a Inconstitucionalidade no Processo Administrativo: Limites da Portaria nº 103/2002. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, abr. 2004, p. 99-117; BOTTALLO, Eduardo. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, amplitude, natureza e alcance das funções nele exercidas*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, 2004, p. 178-179; CONRADO, Paulo César. Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, 1998, p. 196; CRETON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 146-148; BITTAR, Djalma. *Processo Tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 583; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p. 32-33; MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo: Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 171; BOTTALLO, Eduardo Domingos, *Curso de Processo Administrativo Tributário*, 2006, p. 77; ROSA, Maria Daniela Bachega Feijó. Impossibilidade de os julgadores administrativos se esquivarem de apreciar alegações de inconstitucionalidade sob o argumento de que lhes é defeso interpretar. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 67, mar.-abr. 2006, p. 211; FEITOSA, Celso Alves. Da Possibilidade dos Tribunais Administrativos, que Julgam Matéria Fiscal, Decidirem sobre Exação com Fundamento em Norma Considerada Ilegítima em Oposição à Constituição Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 36; BRITO, Edvaldo. Ampla Defesa e Competência dos Órgãos Julgadores Administrativos para Conhecer de Argumentos de Inconstitucionalidade e/ou Ilegalidade de Atos em que se Fundamentem Autuações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 63; LUSTOZA, Helton Kramer. A análise da constitucionalidade de norma tributária pelo Conselho de Contribuintes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 78, jan.-fev. 2008, p. 119; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Uma breve introdução ao Direito Processual Tributário com enfoque no Direito Processual Tributário e algumas de suas vicissitudes atuais. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 32, mar.-abr. 2008, p. 127; TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Princípios Fundamentais do Processo Administrativo. In: CAMPOS, Marcelo (Coord.). *Direito Processual Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 18; GRANDO, Felipe Esteves. A Apreciação de Inconstitucionalidade no Contencioso Administrativo como Direito Fundamental do Contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 163, abr. 2009, p. 33-43.

Com a devida vênia, ao que nos parece, tal posicionamento não é o mais correto em face da Constituição Federal de 1988.

De fato, como noticia GILMAR FERREIRA MENDES, até o advento do controle abstrato da constitucionalidade dos atos normativos, era majoritário o entendimento de que o Executivo poderia se recusar a aplicar norma inconstitucional. Todavia, como destaca o jurista “a questão perdeu muito de seu apelo em face da Constituição de 1988, que outorgou aos órgãos do Executivo, no plano estadual e federal, o direito de instaurar o controle abstrato de normas. A possibilidade de se requerer liminar que suspenda imediatamente o diploma questionado reforça ainda mais esse entendimento. Portanto, a justificativa que embasava aquela orientação de enfrentamento ou de quase reforço perdeu razão de ser na maioria dos casos”.⁶

Tendo em conta que a Constituição Federal outorga à Chefia dos Executivos Estadual e Federal a legitimidade para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, não há espaço para que se prefira o imediato descumprimento de norma jurídica emanada do Poder Legislativo à utilização dos instrumentos constitucionais de controle da constitucionalidade das normas.⁷

Dessa forma, repudia-se a possibilidade de o Executivo, por sua chefia, se negar a cumprir, com base em suposta inconstitucionalidade, norma jurídica válida, resguardada pelo *princípio da presunção de constitucionalidade das leis*, salvo se a sua inconstitucionalidade tiver sido reconhecida, de forma reiterada, pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo que no âmbito do controle difuso da constitucionalidade das leis.

É importante assinalarmos que a adoção do entendimento acima não significa uma desvalorização das normas constitucionais.

Com efeito, por um imperativo de segurança jurídica, a própria Constituição Federal estabelece os mecanismos legítimos para o controle da constitucionalidade dos atos normativos, sendo certo que a desobediência a leis presumidamente constitucionais pelo Poder Executivo por óbvio não corresponde a um dos referidos mecanismos de controle.

Ao se defender que o Executivo possa descumprir norma que ele entenda inconstitucional, sob o argumento de que deve obediência primeiro

6 MENDES, Gilmar Ferreira. O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade. In: *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 325-326.

7 Assim sendo, e tendo em vista a fundamentação trazida pela doutrina para justificar a legitimidade da recusa do Chefe do Executivo em dar cumprimento à norma pelo mesmo considerada inconstitucional, atualmente somente se poderia cogitar na recusa do Chefe do Executivo Municipal em aplicar lei inconstitucional, uma vez que ele não é legitimado para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade.

à Constituição, deve-se, por coerência, entender que os particulares também estariam autorizados a deixar de cumprir normas que eles entendessem inconstitucionais, uma vez que todos devem observância, em primeiro lugar, à Constituição Federal.⁸

Concorda-se, portanto, com MARCIANO SEABRA DE GODOI, para quem “todos os cidadãos e órgãos políticos e administrativos participam - em sentido amplo - do processo de interpretação e aplicação da Constituição. Contudo, somente os membros do Poder Judiciário apresentam as garantias institucionais (art. 95 da CF) necessárias para praticar um ato de extrema gravidade: negar *oficialmente* aplicação a uma norma em vigor aprovada pelo Poder Legislativo”.⁹

Ora, se não se reconhece a possibilidade de a Chefia do Poder Executivo se recusar a dar aplicabilidade às normas editadas pelo Congresso Nacional, muito menos parece possível que os órgãos e agentes administrativos de julgamento deixem de aplicar tais normas sob o mesmo fundamento, conforme reconhece de forma reiterada o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nesse caso, é correto o entendimento defendido por MARCO AURÉLIO GRECO de que quando “a autoridade administrativa entende que determinada lei é inconstitucional, cabe-lhe sobrestar o julgamento e representar o Chefe do Poder Executivo suscitando a questão pertinente. Cabe ao Chefe do Poder Executivo analisar se, ao seu juízo, há ou não inconstitucionalidade. Se houver, poderá promover as medidas adequadas (inclusive Ação Direta de

8 Na mesma linha por nós defendida: ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner. Natureza e Limites da Atuação dos Tribunais Administrativos. *Revista Interesse Público*, Belo Horizonte, n. 44, jul.-ago 2007, p. 153. Em sentido contrário é a lição de CELSO RIBEIRO BASTOS, que assevera: “Não há, como vimos, uma reserva Administrativa no campo do atuar administrativo que fique isenta da regulamentação legislativa. O administrador deve cumprir simultaneamente a lei e a Constituição. No entanto, quando a lei ferir a Constituição, é lícito à Administração Pública preferir a aplicação do Texto Constitucional à própria norma subconstitucional, em virtude do princípio da hierarquia das normas. Frise-se que ao assim proceder não estará a Administração declarando a inconstitucionalidade da lei, que é função exclusiva do Poder Judiciário, estará apenas respeitando o princípio da hierarquia normativa” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*, 2002, p. 25). No mesmo sentido, ver: HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso. As Funções e Autonomia Atípicas dos Tribunais Administrativos – Breve Ensaio. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (Coord.). *Processo Administrativo Tributário e Previdenciário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 41-90; JUSTEN FILHO. Marçal, Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25, out. 1997, p. 77.

9 GODOI, Marciano Seabra de. Sobre a Possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em Juízo, Decisões Definitivas dos Conselhos de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*: 9º Volume. São Paulo: Dialética, 2005, p. 397-398.

Inconstitucionalidade); por outro lado, se entender que não há inconstitucionalidade, a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei”.¹⁰

Ainda para sustentar a possibilidade de os órgãos administrativos decidirem com fundamento na inconstitucionalidade do ato normativo em que se baseia o lançamento, defende ALBERTO XAVIER que ao se negar tal possibilidade se estaria contrariando o princípio da ampla defesa, já que “a ‘amplitude’ da defesa no processo administrativo tributário envolve a possibilidade de alegação de todos os fundamentos possíveis da ilegalidade de ato administrativo de lançamento, entre os quais o *vício de inconstitucionalidade indireta*, cujo conhecimento é perfeitamente normal num sistema de controle difuso”.¹¹

10 GRECO, Marco Aurélio. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 708. Posição semelhante é sustentada por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e JOÃO FRANCISCO BIANCO: “O ideal seria que, tendo que decidir sobre matéria controvertida de natureza constitucional, o Conselho representasse junto ao Sr. Procurador Geral da República para que este, nos termos do que dispõe o art. 103, parágrafo 4º, da Constituição Federal, propusesse ação direta de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade junto ao STF.

Enquanto não julgada a ação, os processos administrativos que versassem sobre o assunto ficariam sobrestados, aguardando o julgamento da ação direta pelo STF. Julgada esta, o Conselho poderia aplicar o critério estabelecido pelo Poder Judiciário” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; BIANCO, João Francisco. A Questão da Apreciação da Constitucionalidade de Lei pelos Conselhos Federais de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*: 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1997, p. 127-128).

Também defendendo entendimento no sentido de faltar competência às autoridades administrativas para decidir acerca da inconstitucionalidade de atos normativos do Poder Legislativo ver: MACHADO, Hugo de Brito. Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 152-154; CASSONE, Vittorio. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 381; MINATEL, José Antonio. Procedimento e Processo Administrativo Tributário: Dupla Função Administrativa, com Diferentes Regimes Jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 330.

11 XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97-98. Também nesse sentido manifesta-se EDVALDO BRITO: “A conclusão é a de que não pode haver restrições à aplicação dos princípios da *ampla defesa* e do *contraditório* ao processo administrativo fiscal, especialmente porque se constituem em ‘direito fundamental processual de cada parte, igualmente válido em qualquer tipo de processo’, tendo, no Estado de Direito, a mesma transcendência que o livre acesso aos tribunais ou que o direito ao juiz natural. Nestes termos, também, é de concluir-se, integrativamente, com o remate anterior, no sentido de que os princípios supramencionados legitimam os órgãos julgadores administrativos para que conheçam dos argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos em que se fundamentem autuações” (BRITO, Edvaldo. *Ampla Defesa e Competência dos Órgãos Julgadores Administrativos para Conhecer de Argumentos de Inconstitucionalidade e/ou Ilegalidade de Atos em que se Fundamentem Autuações*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 67).

A ampla defesa, não só no processo administrativo, mas também no processo judicial, não é absoluta, sendo regida por diversas regras que estabelecem os limites dentro dos quais há de ser exercida¹². Por outro lado, a questão se refere, em última análise, à existência ou inexistência de *competência* do órgão julgador administrativo para apreciar a matéria da inconstitucionalidade da lei que lastreia o lançamento (da mesma maneira que o Superior Tribunal de Justiça não tem *competência* para o exame de matéria constitucional).

Outro ponto defendido por ALBERTO XAVIER é no sentido de que o órgão julgador administrativo em nenhum momento cuida da inconstitucionalidade da lei em si, apenas anula o ato administrativo que tenha se fundado em lei considerada inconstitucional. Segundo suas próprias palavras “o órgão judicante pronuncia-se exclusivamente sobre a *validade do ato administrativo de lançamento* em função da sua relação de conformidade ou desconformidade com o parâmetro material à luz do qual deve ser aferida, parâmetro esse genericamente designado ‘lei’”.¹³

Daí concluir o Professor que “os órgãos judicantes da Administração nada mais fazem, nos casos atrás referidos, do que proceder a uma *declaração de nulidade dos atos administrativos tributários por vício de inconstitucionalidade indireta*. Assim sendo, a procedência do pedido de tal declaração, no processo administrativo, depende de uma decisão positiva de inconstitucionalidade de lei, existindo um nexó incindível entre a declaração de nulidade do ato administrativo (objeto principal do processo administrativo) e a questão de constitucionalidade da lei”.¹⁴

Parece-nos, contudo, que a questão aqui não está nos efeitos da decisão do órgão judicante, mas sim na própria competência deste para optar por não aplicar uma lei, válida de acordo com os parâmetros formais estabelecidos na Constituição Federal, em razão de um juízo de mérito de que ela seria inconstitucional.

Ou seja, o mais relevante aqui é (i) a preservação da separação dos poderes; (ii) a proteção da segurança jurídica, respeitando-se a presunção da constitucionalidade das leis; e (iii) o reconhecimento da competência exclusiva do Poder Judiciário para deliberar sobre a inconstitucionalidade dos atos normativos, seja nas decisões sobre casos concretos, seja nas decisões com eficácia *erga omnes*.

12 No mesmo sentido: MOREIRA, Bernardo Motta. *Controle do Lançamento Tributário pelos Conselhos de Contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013, p. 563.

13 XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 85.

14 XAVIER, Alberto, *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, 2005, p. 87.

Note-se que o que se defende é a impossibilidade de as autoridades administrativas afastarem a aplicação de lei por argumento de inconstitucionalidade, salvo se esta já houver sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. É lógico que, na hipótese de se vislumbrar contrariedade direta do ato administrativo com a Constituição Federal, será possível o reconhecimento de sua inconstitucionalidade.¹⁵

As conclusões a que se chegou neste trabalho são bastante próximas àquelas externadas por HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, que em estudo sobre o tema concluiu que:

... c) o órgão administrativo de julgamento pode declarar a inconstitucionalidade de um ato administrativo sempre que esse ato estiver fundado em lei e normas infralegais de validade não impugnada, mas, apesar disso, violar (o ato, e não as tais normas infraconstitucionais) diretamente a Constituição. É o caso, por exemplo, do agente federal que viola o domicílio de um contribuinte sem autorização judicial, e que pode ter seus atos impugnados por violação ao art. 5º, XI, da CF/88. Isso porque, nesse caso, estará realizando a autotutela sobre o tal ato inconstitucional;

d) situação diferente é aquela na qual, para considerar inválido o ato administrativo impugnado (um lançamento de Cofins, por exemplo), o órgão julgador tem necessariamente de afirmar a inconstitucionalidade da lei na qual este ato se funda e segue fielmente. Nessa hipótese, já não será mais da autotutela que se estará cogitando, mas sim do controle sobre a validade de um ato normativo editado por outro Poder. Ora, como processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício da autotutela, e essa autotutela não autoriza o julgamento sobre atos praticados por outros poderes (pois deixaria, obviamente, de ser “auto”), não é possível à autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei;

e) quando já existir manifestação do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de leis, ainda que no âmbito do chamado controle difuso de constitucionalidade, o órgão de julgamento não só pode como deve acatá-la, em respeito ao princípio da harmonia entre os Poderes.¹⁶

15 Sobre essa questão, veja-se o artigo de FERNANDO NETTO BOITEUX, Os Conselhos de Contribuintes e os Tribunais Superiores. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, out. 2005, p. 55-68.

16 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade de Declaração de Inconstitucionalidade de Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, nov. 2003, p. 98-99. Mais recentemente o autor voltou a abordar a questão em: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Notas sobre as Alterações no Processo Administrativo Fiscal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*: 13º Volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 219-222.

Esse entendimento é igualmente corroborado pela lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que mesmo longa deve ser transcrita:

A meu ver o Executivo não pode descumprir lei inconstitucional, e não pode fazê-lo porque o Executivo não tem o poder jurídico de expulsar uma norma do sistema, ele não a pode expelir do sistema. Ele pode expelir atos administrativos do sistema mas não pode expelir leis. E não apenas expelir; o juízo que o Executivo faz a respeito de uma lei é irrelevante para fins de sua não aplicação. Com efeito, mesmo deixando de lado trilhas puramente lógicas de investigação sobre quem tem ou não o poder de expulsar algo do sistema – e acho até que vale retomar isso –, eu lembraria que, se o Executivo pudesse descumprir lei inconstitucional, de que valeria a derrubada do veto? Sabe-se que o Chefe do Poder Executivo pode vetar uma lei, e pode vetá-la por quê? Será que é inconstitucional? Esta é uma das causas do veto – e o Legislativo derruba o veto. De que adiantaria o Legislativo derrubar o veto, se depois o Executivo não cumprir a lei? O que representaria esse poder de derrubar o veto? Nada! Estaria nas mãos do Executivo obedecer ou não à norma, ainda que o Legislativo pretendesse ir contra.

(...)

O senhor de introdução de uma lei no sistema é o Poder Legislativo. O senhor da retirada dessa lei do sistema, por inválida, por inconstitucional, é o Poder Judiciário. Diante de uma lei, quaisquer de nós poderá dizer: esta lei é inconstitucional, esta lei agride o sistema normativo, tal como ele tem que ser lisa-mente constituído. Todos nós podemos fazê-lo. Pergunta-se: e por causa disto a lei deixa de ser aplicada?

Posso eu ter essa opinião, pode o Prof. Aires Fernandino Barreto ter esta opinião, pode o Prof. Osiris de Azevedo Lopes Filho ter essa opinião, podemos todos nós ter essa opinião. Mas isso é irrelevante, isso é uma opinião fundada ao lume da Ciência do Direito. Mas o direito positivo estabelece os mecanismos e sistemas pelos quais uma norma perde sua força jurídica, seja no caso concreto, seja em tese.¹⁷

Até a edição da Medida Provisória nº 449/2008, a questão da análise da inconstitucionalidade de lei pelo órgão julgador administrativo estava prevista apenas nos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A Lei nº 11.941/2009, que converteu a referida

17 MELLO, Celso Antônio Bandeira. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, 1999, p. 15-16.

medida provisória, incluiu um art. 26-A no Decreto nº 70.235/72, cuja redação é a seguinte:

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

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Dessa forma, por mais que exista um debate teórico sobre o tema, em termos concretos a controvérsia foi superada pela lei.

4.3. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA

Por fim, importa tecer alguns comentários acerca da denominada *coisa julgada administrativa*,¹⁸ que pode ser definida como a imutabilidade, para a administração pública, do comando de decisão proferida em processo administrativo, contra a qual não caibam mais recursos.

A doutrina há muito vem criticando a denominação *coisa julgada administrativa* como representativa do significado acima enunciado, valendo a pena citar a lição de HELY LOPES MEIRELLES, que, com base no entendimento de

18 Sobre a coisa julgada administrativa é pertinente transcrever a seguinte passagem de BIELSA: "A expressão 'coisa julgada' é empregada na Administração pública muito promiscuamente e, por tanto, erroneamente. Se costuma empregar a coisa julgada em relação a qualquer resolução ditada em razão de petição de parte, o que é absurdo. Essa confusão é fonte de litígios, porque se invocam como *direitos adquiridos* por coisa julgada o que não raras vezes são 'interesses criados' (...) Assim, pois, além da relatividade do conceito de *coisa julgada*, se alega esta em muitos casos em que ela não existe" (BIELSA, Rafael. *Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: El Ateneo, 1947, t. IV, p. 412).

AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO,¹⁹ defende que o efeito das decisões finais administrativas equipara-se ao instituto da preclusão:

*Realmente, o que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas, preclusão administrativa, ou a irretratabilidade do ato perante a própria administração. É sua imodificabilidade na via administrativa, para estabilidade das relações entre as partes. Por isso, não atinge nem afeta situações ou direitos de terceiros, mas permanece imodificável entre a Administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público. Essa imodificabilidade não é efeito da coisa julgada administrativa, mas é consequência da preclusão das vias de impugnação interna (recursos administrativos) dos atos decisórios da própria Administração. Exauridos os meios de impugnação administrativa, torna-se irretratável, administrativamente, a última decisão, mas nem por isso deixa de ser atacável por via judicial.*²⁰

Com efeito, a imutabilidade, para a Administração Pública, do comando da decisão proferida em processo administrativo não se equipara ao instituto da coisa julgada,²¹ sendo derivada, isso sim, da *preclusão lógica* do seu direito de se manifestar de forma diversa daquela apresentada nos autos do processo administrativo.

A incompatibilidade da chamada *coisa julgada administrativa* com o instituto processual da coisa julgada deriva do fato de que a decisão proferida no âmbito administrativo não se reveste de foros de imutabilidade para o administrado, que sempre poderá contestar a decisão administrativa perante os órgãos do Poder Judiciário.

19 Em textual: “(...) mesmo aqueles que sustentam a teoria da coisa julgada administrativa, reconhecem que, efetivamente, não se trata, quer pela sua natureza, quer pela intensidade de seus efeitos, de *res judicata* propriamente dita, senão de um efeito semelhante ao da preclusão, e que se conceituaria, quando ocorresse, sob o nome de irretratabilidade” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Administrativo*. São Paulo: Resenha Universitária, 1977, p. 69).

20 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23. ed. Atualização por Eurico de Andrade de Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Bule Filho. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 557.

21 Segundo a lição do processualista italiano ENRICO TULLIO LIEBMAN, a coisa julgada “se pode definir, com precisão, como a imutabilidade do *comando* emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a *definitividade* e intangibilidade do ato que pronuncia o *comando*, é, pelo contrário, uma qualidade, mais intensa e mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato” (LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e Autoridade da Sentença*. 2. ed. Tradução Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 54).

Assim, é possível afirmar que o comando da decisão administrativa, em si, não é definitivo, nem imutável, de forma absoluta, sendo que sua imutabilidade para a Administração decorre de o ato ser proferido por ela mesma.

Note-se que faltaria interesse processual ao ente público para questionar judicialmente decisão proferida em processo administrativo, uma vez que não se pode vislumbrar, neste caso, qualquer pretensão do ente público que seja objeto de resistência do administrado. Ao contrário, é a própria Administração que decide não haver dever jurídico do administrado para com ela.

O Professor AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO manifesta entendimento de que, de fato, “seria um contra-senso a Administração ajuizar ação para anular uma decisão administrativa, se essa fosse resultante da manifestação da vontade da Administração Ativa”.²²

Todavia, no que tange às decisões proferidas pelo que se denomina Administração Judicante (órgãos independentes de apreciação de questões administrativo-fiscais), reconhece o professor a possibilidade de a Administração Pública (ativa) recorrer ao Poder Judiciário com vistas a obter a anulação de decisão que entenda contrária às disposições legais. Como aduz PITANGA SEIXAS “se a administração (ativa) não é a titular da decisão final proferida no procedimento administrativo litigioso ou contraditório, nada mais natural, e com sentido, que possa utilizar instrumentos jurisdicionais (solução de um litígio, tempestivamente) cabíveis para corrigir um erro na manifestação da vontade da administração (judicante) que não foi seu (o erro)”.²³

Posicionamento nesse sentido foi adotado pela Procuradoria da Fazenda Nacional por intermédio do Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004, aprovado pelo Ministro da Fazenda por despacho publicado no Diário Oficial de 23 de agosto de 2004, cuja redação é a seguinte:

Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/CRJ Nº 1087 /2004, de 19 de julho de 2004, pelo qual ficou esclarecido que: 1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o

22 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lançamento Tributário Definitivo – Sua Imutabilidade – Coisa Julgada Administrativa em Matéria Fiscal. In: *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000, p. 112.

23 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lançamento Tributário Definitivo – Sua Imutabilidade – Coisa Julgada Administrativa em Matéria Fiscal, 2000, p. 113. O Professor AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO reiterou seu posicionamento em outros estudos sobre a matéria: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Controle administrativo da legalidade do lançamento tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 62, maio-jun. 2005, p. 81-96 e SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 330.

patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato; 2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular; e 3) a ação de rito ordinário e mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

Posteriormente, em 29 de outubro de 2004, foi editada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional a Portaria nº 820, a qual “disciplina, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário”.

Os requisitos que deveriam ser atendidos para a propositura da ação pela Procuradoria da Fazenda estão previstos no art. 2º da referida portaria, cuja redação é a seguinte:

Art. 2º As decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente:

I – versem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);

II – cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e

III – possam causar grave lesão ao patrimônio público.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente a decisões proferidas dentro do prazo de cinco anos, contados da data da respectiva publicação no Diário Oficial da União.

Tal postura da Fazenda, apesar de voltada à realização dos princípios da legalidade e da verdade material, não parece a mais correta, tendo em conta que tem como premissa uma separação entre Administração Ativa e Administração Judicante que não se coaduna com a natureza da descentralização administrativa.

Vale a pena registrar que, em 2007, através da Nota PGFN/PGA/nº 74/2007, a Procuradoria da Fazenda Nacional suspendeu a eficácia dos atos acima. Já em 2014, Nota PGFN/PGA/nº 1403/2014 manteve a suspensão de tais atos, em decorrência de o STF ter negado seguimento ao Recurso Extraordinário no

535.077, no qual a Fazenda buscava a revisão da decisão do STJ no Mandado de Segurança nº 8.810/DF. Assim sendo, as regras acima deixaram de ser aplicáveis no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Nada obstante, é de se assinalar que a doutrina majoritária posiciona-se em sentido diverso do acima mencionado,²⁴ fundamentando-se, principal-

24 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 78; MALERBI, Diva, *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 133; TORRES, Ricardo Lobo, *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 179; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 311; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 474-475; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 221; XAVIER, Alberto, *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, 1997, p. 320-321; ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 258; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Visão Atual do Processo Administrativo Tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 843-845; MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. *Processo Administrativo Tributário: Das Decisões Terminativas Contrárias à Fazenda Pública*. Barueri: Manole, 2004, p. 59; LOBO, Maria Teresa Cárcamo. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 252; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 149 e 150; MACHADO, Hugo de Brito. *Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 158-159; ROSA JR., Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 697; MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. II, p. 464; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 190-191; DERZI, Misabel Abreu Machado (notas de Atualização). In: BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 858; GRECO, Marco Aurélio. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 708-709; CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 69; REDENSCHI, Ronaldo. *Processo Administrativo Tributário*. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coords.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 211-217; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Possibilidade Jurídica de Anulação, Mediante Ação Judicial, de Decisão de Mérito Proferida pelo Conselho de Contribuintes*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (Coords.). *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 292; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Processo Administrativo Tributário e a Impossibilidade de Anulação de Decisão Administrativa de Mérito "Coisa Julgada" pelo Poder Judiciário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (Coords.). *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 336; MELO, José Eduardo Soares de. *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.).

mente, nos argumentos que analisaremos a seguir, mesmo que a orientação da Fazenda pelo questionamento judicial de decisões administrativas tenha perdido a eficácia:

1. A possibilidade de questionamento judicial, pela Fazenda Pública, da decisão proferida ao cabo do processo administrativo, traria insegurança às relações jurídicas tributárias, reduzindo, demasiadamente a importância de órgãos como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cuja imparcialidade e independência técnica são essenciais para a proteção dos contribuintes contra cobranças tributárias indevidas, movidas mais pelo afã arrecadatário do que pela correta aplicação da legislação fiscal. Nas palavras de MARCOS VI-

Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 192-198; PONTES, Helenilson Cunha. Segurança Jurídica e Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 276; SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 294-295; COSTA, Antonio José da. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 324; HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 356-357; PASIN, João Bosco Coelho. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 416; GONÇALVES, Antonio Manoel. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 430-433; FERRAZ, Roberto. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica – O Princípio da Transparência Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 471; ROSSI, Júlio Cesar. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 479; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 503; GODOI, Marciano Seabra de, Sobre a Possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em Juízo, Decisões Definitivas dos Conselhos de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*: 9º Volume. São Paulo: Dialética, 2005, p. 410; BOTTALLO, Eduardo Domingos, *Curso de Processo Administrativo Tributário*, 2006, p. 165-172; PIZOLIO, Reinaldo. Decisão Administrativa Favorável ao Contribuinte e Impossibilidade de Ingresso da Fazenda Pública em Juízo. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 281; FERRAZ, Diogo. A impossibilidade jurídica do questionamento judicial, pela PGFN, das decisões do Conselho de Contribuintes. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 24, nov.-dez. 2004, p. 162; LUNARDELLI, Maria Rita Gradihone Sampaio. *Lançamento, Processo Administrativo e Extinção do Crédito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 163-164.

NICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ, “pedir a anulação da decisão proferida pelos Conselhos de Contribuintes, quando for favorável ao contribuinte, retira a razão para a existência desses órgãos”.²⁵

2. Tendo a decisão sido proferida por órgão da Administração Pública direta, não teria este interesse processual de agir para postular, perante o Poder Judiciário, a anulação de ato por ela mesma praticado. Há que se reconhecer que tanto o Ministério da Fazenda como a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais são órgãos administrativos inseridos na mesma pessoa jurídica de Direito Público, a União Federal, sendo desta indissociáveis.
3. Tendo em vista os mandamentos previstos nos arts. 42 e 45 do Decreto nº 70.235/72, a decisão proferida no âmbito do processo administrativo pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é definitiva, entendimento este corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça no Mandado de Segurança nº 8.810.

Vale a pena tecer alguns comentários sobre cada um desses argumentos, o que se faz a seguir.

4.3.1. Impossibilidade de Questionamento Judicial pela Fazenda de Decisão Administrativa: Insegurança Jurídica e Desvalorização do Processo Administrativo

Um dos grandes problemas enfrentados no controle da legalidade dos atos administrativos fiscais consiste na desconfiança que os contribuintes têm dos instrumentos postos à sua disposição pela Administração Pública, na medida em que os órgãos administrativos encarregados da revisão dos atos fiscais nem sempre agem com a independência técnica e imparcialidade esperadas.

Assim, em um cenário jurídico como o atual, em que a fragilidade do processo administrativo fiscal como instrumento de defesa dos direitos dos contribuintes é evidente, o questionamento judicial de decisões proferidas pelos órgãos administrativos de julgamento desacreditaria os meios de controle administrativo dos atos tributários.

25 NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 365.

Tal questionamento poria em foco a seguinte pergunta: em um sistema em que as autoridades fazendárias podem contestar suas próprias decisões perante o Poder Judiciário, para que serve o processo administrativo?

De fato, a grande vantagem de se postergar a discussão judicial e percorrer o longo caminho do processo administrativo é a expectativa de se discutir a questão com um corpo técnico de julgadores, cuja decisão final, lastreada na legislação e não em ponderações políticas e arrecadatórias, caso favorável ao contribuinte, será definitiva.

A possibilidade de discussão judicial de decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais favorável aos contribuintes põe por terra uma das principais funções do processo administrativo, ao qual restará o ostracismo. Esta orientação é inaceitável e incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Como salienta HUGO DE BRITO MACHADO, “realmente, o Conselho de Contribuintes, em tal situação, passaria a ser apenas mais uma *instância*, inteiramente desprezível porque suas decisões nada significariam para o contribuinte que, ao pedir sua proteção, estaria apenas fazendo maior a demora no desfecho do litígio com a Fazenda. Por outro lado, se admitíssemos que poderiam ser levadas a Juízo apenas algumas de suas decisões, estaria aberta mais uma oportunidade para práticas discricionárias inadmissíveis, ou mesmo imorais, inteiramente incompatíveis com o Estado Democrático de Direito”.²⁶

Há que se compreender que por intermédio do processo administrativo pratica-se um ato de aplicação da lei ao caso concreto, promovendo-se a estabilização das relações jurídicas existentes entre o Estado e os administrados, cuja correção não pode cambiar ao sabor da conveniência da Administração Pública.

Diante do exposto, não é demasiado afirmar que o Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004 foi um ato de terrorismo contra o processo administrativo fiscal, uma medida que visa dilapidar os instrumentos institucionais de defesa dos contribuintes, ao invés de fortalecê-los, uma clara demonstração de que a Fazenda vê o processo administrativo não como um direito constitucional dos contribuintes, decorrente do princípio do devido processo legal e seus corolários, mas sim como uma espécie de concessão, que pode ser a qualquer instante suprimida. Por sorte, a posição tomada pelo STF no Recurso Extraordinário no 535.077 conteve o ímpeto da Fazenda, levando à suspensão do aludido Parecer.

26 MACHADO, Hugo de Brito. Processo Administrativo Tributário: Eficiência e Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: CAMPOS, Marcelo (Coord.). *Direito Processual Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 80.

4.3.2. Impossibilidade de Questionamento Judicial pela Fazenda de Decisão Administrativa: Da Relação Existente entre a Administração Ativa e a Administração Judicante

Outro aspecto que deve ser sublinhado é que, apesar de realizarem atividades de naturezas distintas, a dita Administração Ativa age por imputação volitiva da mesma pessoa jurídica de direito público sob a qual se encontra a chamada Administração Judicante.²⁷ Nenhuma das duas tem personalidade jurídica, sendo órgãos administrativos criados por descentralização de atividades.

Como destaca HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, “a preclusão administrativa e a impossibilidade de impugnação judicial por parte da administração decorrem, em última análise, de uma questão de atribuição de competência. O Poder Público é composto de *órgãos*, cada um dotado de competência para o exercício de determinadas funções. Quando há decisão administrativa *definitiva*, tem-se que foi a Administração, através do órgão competente, que decidiu pela validade, ou invalidade, do ato impugnado pelo contribuinte. Assim, outros órgãos, como Procuradorias de Fazenda, Coordenações de Arrecadação etc., simplesmente não têm competência para rever tal decisão, e o ente público por eles integrado não tem *interesse de agir* para questionar judicialmente um ato dele próprio”.²⁸

Assim, mesmo que a Administração Ativa discordasse da decisão proferida pela Administração Judicante, não teria ela sequer capacidade processual para postular em juízo sua reforma; somente teria legitimidade para tanto a pessoa jurídica de direito público a que estivesse vinculada, no caso, a União Federal, que é, em última análise, a pessoa jurídica sob a qual funciona o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.²⁹

27 Como destaca MARCELLO CAETANO: “Essa idéia de imputação tem a maior importância na técnica jurídica. Aqui chama-se imputação à atribuição de um ato voluntário à pessoa que deve ser tida por sua autora. É uma noção bem conhecida pelos criminalistas.

Ora na pessoa coletiva a vontade manifestada pelo órgão é imputada à própria pessoa, isto é, a pessoa manifesta-se através do órgão. É através dos seus órgãos que, tal como as pessoas físicas, as pessoas jurídicas conhecem, pensam e querem. O órgão não tem existência distinta da pessoa, a pessoa não pode existir sem órgãos. Os atos dos órgãos são atos da própria pessoa e tudo quanto diz respeito às relações entre os diversos órgãos da mesma pessoa jurídica tem caráter meramente interno” (CAETANO, Marcello. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 64). Nesse mesmo sentido: MARIENHOFF, Miguel S. *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [s/d], t. I, p. 536.

28 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 201.

29 Nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO, “não sendo pessoas, como efetivamente não são os Conselhos de Contribuintes, não têm eles capacidade para estar em juízo. Em outras palavras, eles não podem ser réus em ações nas quais a União tenha a pretensão de anular suas decisões”

Cremos não haver como se sustentar que a manifestação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seja algo alheio à própria União Federal, a justificar o questionamento de decisão da corte administrativa perante o Judiciário, no caso de decisão que reconheça a ilegalidade do ato administrativo questionado.

Desse modo, o entendimento defendido por AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, GILBERTO DE ULHÔA CANTO e CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES,³⁰ somente seria aplicável nas situações em que a decisão no processo administrativo fosse proferida por *ente personalizado*, sobre o qual não exerça a Administração Direta poder hierárquico.

Isso ocorre, por exemplo, no âmbito das decisões e atos emanados das chamadas Agências Reguladoras, que são entes personalizados cuja característica fundamental repousa em sua independência.³¹

Ora, a razão para que se negue à Administração Pública o direito de recorrer ao Judiciário para a anulação dos atos de seus órgãos consiste: (a) em relação aos atos administrativos em geral na falta de necessidade da tutela jurisdicional, uma vez que, como previsto no art. 53 da Lei nº 9.784/99, a Administração tem plena competência para anular seus próprios atos; e (b) em relação aos atos decisórios praticados ao cabo de processos administrativos, na *preclusão lógica* do direito da Administração de se manifestar de forma diversa, consubstanciada na aludida *coisa julgada administrativa*.

Tendo em vista essas premissas, é de se reconhecer ao Chefe do Executivo o direito de questionar judicialmente os atos editados pelas agências

(MACHADO, Hugo de Brito. Ação da Fazenda Pública para anular Decisão da Administração Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, jan. 2005, p. 48).

30 Por considerarem que a Administração Pública (ativa) não é titular da decisão final proferida por órgãos independentes de apreciação de questões administrativo-fiscais, estes autores reconhecem a possibilidade de se recorrer ao Poder Judiciário para buscar a anulação de decisão considerada contrária às disposições legais. Nesse sentido: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Controle administrativo da legalidade do lançamento tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 62, maio-jun. 2005, p. 81-96; GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Processo Fiscal. In: *Problemas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1962, p. 113; CANTO, Gilberto de Ulhôa. *O Processo Tributário*: Anteprojeto de lei orgânica, elaborado por Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: FGV, 1964, p. 66-71.

31 Cf. MORAES, Alexandre de. Agências Reguladoras. In: MORAES, Alexandre de (Org.). *Agências Reguladoras*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 25; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Reforma do Estado: O Papel das Agências Reguladoras e Fiscalizadoras. In: MORAES, Alexandre de (Org.). *Agências Reguladoras*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 139; BARROSO, Luís Roberto. Apontamentos sobre as Agências Reguladoras. In: MORAES, Alexandre de (Org.). *Agências Reguladoras*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 121; FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito Econômico*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 260; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Direito Regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 165-166.

reguladoras, uma vez que: (a) ele não tem atribuição para simplesmente anular atos praticados por entes autônomos e independentes da Administração Direta, sobre os quais não exerce *poder hierárquico*,³² e (b) as decisões proferidas pelas agências reguladoras em processos administrativos refletem o seu entendimento quanto à matéria e não, necessariamente, o entendimento da Administração Pública Direta.

Diante do que foi exposto, no que se refere às decisões proferidas em processos administrativos, deve ser reinterpretada a disposição contida no verbete da Súmula nº 473, bem como o disposto no art. 53 da Lei nº 9.784/99, os quais reconhecem o direito da Administração de anular e revogar seus próprios atos.

De fato, sendo o processo administrativo um direito constitucionalmente garantido aos administrados, não se pode incluir decisão que ponha termo à regra geral dos atos administrativos, que podem ser revogados pela própria Administração por motivos de conveniência e oportunidade.

Por meio do processo administrativo se pratica um ato de aplicação da lei ao caso concreto e promove-se a estabilização das relações jurídicas entre o Estado e os administrados, sendo que a correção deste ato não pode cambiar ao sabor da conveniência da Administração Pública.³³

4.3.3. Impossibilidade de Questionamento Judicial pela Fazenda de Decisão Administrativa: O Art. 42 do Decreto nº 70.235/72 e a Eficácia da Decisão Final no Processo Administrativo

De acordo com o art. 42 do Decreto 70.235/72, são definitivas as decisões:

I – de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II – de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III – de instância especial.

32 Segundo MARCOS JURUENA VILLELA SOUTO, “não deve caber controle administrativo pela via do recurso hierárquico impróprio, admitindo-se que a decisão da agência reguladora possa ser revista ou modificada por um agente político (como um Ministro ou Secretário de Estado, por exemplo). Isso retiraria toda a independência da entidade e a segurança dos investidores, que ficariam, assim, sujeitos a critérios políticos (e, porque não dizer, demagógicos) de julgamento” (SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Agências Reguladoras*. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 216, abr.-jun. 1999, p. 148).

33 Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Decisão de Autoridade Fiscal – Preclusão do seu Critério Jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, mar. 1997, p. 68.

Em linha com a regra acima transcrita, o art. 45 do Decreto estabelece que “no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”.

Tendo em vista o disposto nesses artigos, é possível concluir que, proferida decisão final no processo administrativo fiscal, ocorre a preclusão de seu critério jurídico para a Fazenda, de forma que a decisão se torna imutável para a Administração Pública.

Esse entendimento restou vitorioso no julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça, do Mandado de Segurança nº 8.810 (publicação no DJ em 06/10/2003), cuja ementa encontra-se transcrita abaixo:

ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES – DECISÃO IRRECORRIDA – RECURSO HIERÁRQUICO – CONTROLE MINISTERIAL – ERRO DE HERMENÊUTICA.

I – A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II – O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, “exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio” (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.

A interpretação do art. 45 do Decreto, corretamente acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça, evidencia a impossibilidade de reabertura da discussão relativa à matéria apreciada em última instância pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em razão desta impossibilidade, o posicionamento encampado pelo da PGFN/CRJ nº 10087, de 19/07/2004, mostra-se absolutamente contrário aos mandamentos do ordenamento jurídico pátrio, devendo ser revisto pela própria Administração Pública ou, se necessário, rechaçado pelo Poder Judiciário.

Não se pode perder de vista que, em linha com o disposto no inciso IX do art. 156 do Código Tributário Nacional, a decisão administrativa irreformável extingue o crédito tributário, entendendo-se por decisão irreformável aquela que seja definitiva na órbita administrativa, não podendo ser objeto de ação anulatória.

A possibilidade de ajuizamento, pela Fazenda Pública, da ação anulatória contida no dispositivo acima citado, em nada altera a posição defendida no presente texto.

Com efeito, como demonstrado anteriormente, a impossibilidade de a Fazenda Pública ingressar em Juízo contra decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é decorrência da própria natureza jurídica de tais órgãos, que agem por imputação volitiva da União Federal, de forma que não há que se cogitar da possibilidade de a União, por sua representação judicial, ajuizar ação contra ato por ela mesma praticado.

Há de se prestar homenagem, na presente situação, ao princípio do *nemi potest venire contra factum proprium*, negando-se a possibilidade de a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional questionar judicialmente, em nome da União Federal, ato administrativo praticado, em última instância, pela própria União Federal, por meio de órgãos seus (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais)

4.3.4. O Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição e seu Papel na Presente Discussão

Sobre a questão em exame, alguns autores defendem a possibilidade, ou a impossibilidade, de a Fazenda Nacional questionar decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo em vista, respectivamente, a aplicabilidade, ou a inaplicabilidade, do princípio da inafastabilidade da jurisdição ao Estado.

O referido princípio encontra-se positivado no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito”.

No entanto, esta disposição não tem qualquer impacto sobre o deslinde da questão sob exame.

Com efeito, o ponto controvertido aqui não é se a garantia insculpida no inciso XXXV do art. 5º aplica-se tão-somente aos indivíduos, ou se é igualmente aplicável ao Estado.

De fato, o que se está a discutir é que a União Federal não tem interesse processual para, por meio de um órgão seu (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional), questionar ato praticado por outro órgão seu (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), devendo-se reconhecer que a decisão proferida pelo órgão julgador resulta na preclusão do direito da Administração Fazendária de se manifestar em sentido diverso.

Com razão, portanto, IVES GANDRA, quando, ao comentar argumento de que o direito da Fazenda ao questionamento judicial de ato dos Conselhos

derivaria do XXXV do art. 5º da Constituição Federal, afirma que “nem serve, o inc. XXXV do art. 5º, como justificativa, pois a lesão ao direito (do contribuinte) foi sanada pela própria Fazenda, e não pode a Fazenda entender que tem o direito de se ‘autocontestar’, discordando de decisão que proferiu, por pretensa lesão a um direito que teria e que ela própria reconheceu que não tem”.³⁴

Nessa linha de convicção, definir se o inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal aplica-se ao Estado é irrelevante, pois, no presente caso, sequer é possível falar em lesão ou ameaça de lesão a direito da União Federal, uma vez que foi ela mesma, por intermédio de um de seus órgãos, que realizou o ato jurídico que seria objeto de contestação judicial, ao anular o ato administrativo de exigência fiscal antes praticado pelas autoridades fazendárias.³⁵

4.3.5. Hipóteses de Anulação da Decisão do Órgão Julgador Administrativo: Nulidade Absoluta da Decisão, Identificação de Condutas Criminosas ou em Fraude à Lei

Uma das alegações da Fazenda para sustentar sua posição consiste na suposta necessidade de instrumentos jurídicos de defesa contra decisões proferidas em fraude à lei, ou em decorrência de práticas criminosas.

Não há o que se objetar à preocupação da Fazenda, salvo no que respeita ao entendimento de que o questionamento judicial de decisões proferidas ao fim do processo administrativo fiscal seja necessário para a cassação de uma decisão decorrente do cometimento de conduta criminosa.

Com efeito, parece que nos casos em que a decisão se mostre nula de pleno direito (por exemplo, quando o julgador é corrompido pelo interessado para proferir certa decisão), tem a Administração o direito de reconhecer tal nulidade e anular a decisão,³⁶ sendo certo que, caso o administrado discorde

34 MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 80.

35 Divergindo expressamente de nosso entendimento é a manifestação de HUGO DE BRITO MACHADO em Ação da Fazenda Pública para anular Decisão da Administração Tributária, 2005, p. 58.

36 Na lição de ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, a “estabilidade das decisões administrativas, geradoras de direitos subjetivos, só deve ser recusada quando os atos administrativos venham eivados de fraude ou ilegalidade, pois, como já notava Pedro Lessa, ‘não há disposição de lei nem princípio de direito que vede à administração a reforma ou cassação de seus atos ilegais, visto que de atos ilegais nenhum direito pode emanar para as pessoas em benefício das quais foi realizado o ato ilegal’” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio, *Decisão Administrativa. Efeitos e Revogabilidade. Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 363, jan. 1966, p. 46).

do entendimento manifestado pela Administração, lhe é garantido o acesso ao Poder Judiciário.³⁷ Nessa situação, o único limite impositivo ao poder da Administração Pública de anular suas decisões seria o prazo decadencial previsto no art. 54 da Lei nº 9.784/99.

A possibilidade de anulação da decisão nos casos acima mencionados foi inclusive reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Mandado de Segurança nº 8.810, tendo-se registrado na ementa da decisão proferida pelo S.T.J. que “o controle do Ministro da Fazenda (arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei”.

Reconheceu a Corte, portanto, que o que se veda à Administração é o reexame das razões jurídicas da decisão, da interpretação dada pelo Conselho, mas não a possibilidade de reparar nulidades como as decorrentes de conduta delituosa do julgador.

Nesse caso, parece-nos cabível a apresentação de recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda, com vistas à desconstituição da decisão nula dentro da própria esfera administrativa.

37 Em sentido diverso do defendido no presente estudo, OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO manifesta entendimento de que a decisão proferida pela Administração poderá ser sempre modificada por ela mesma, sendo a denominada *coisa julgada administrativa* a preclusão da instância administrativa para o particular: “Os atos administrativos podem se tornar definitivos com referência a terceiros, no sentido de lhes não caber mais, de direito, qualquer recurso contra eles, perante a Administração Pública. A instância fica, então, preclusa para os particulares, que não mais podem impugnar a matéria decidida. Mas cabe sempre conhecê-la, em querendo, e, em virtude de petição dos interessados, revogar ou reformar o ato administrativo anterior. Jamais se poderá opor a exceção da coisa julgada contra essa atitude assumida por órgão da Administração Pública. Isso porque a revogação ou reforma dos atos administrativos é inerente à atividade da Administração Pública, o interesse coletivo, segundo a oportunidade e conveniência do momento” (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, v. I, p. 562).

Capítulo V

RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O PROCESSO JUDICIAL

5.1. A CONCOMITÂNCIA ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O JUDICIAL

Como se sabe, o Brasil filia-se ao sistema uno de jurisdição, cabendo apenas ao Poder Judiciário decidir de modo definitivo os conflitos de interesses.

No sistema brasileiro não é justificável a concomitância entre um processo administrativo e um processo judicial que tenham o mesmo objeto, tendo em vista que, uma vez ajuizada ação perante o Poder Judiciário, perde-se o interesse na decisão de mérito da Administração Pública, que em nenhuma hipótese poderá ser oposta à emanada do Poder Judiciário.¹

Não é por outra razão que o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) estabelece que “a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo (mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida) importa renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”.²

Manifestando entendimento diverso, no sentido de que a convivência do processo administrativo com o judicial somente se apresenta quando da

1 Nesse sentido, ver: AURÉLIO, Marco Meirelles. Invalidades no Processo Administrativo Tributário. In: *I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário*. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Brasília, 2011, p. 48.

2 Sobre o tema, ver: SANTIAGO, Julio Cesar. Processo Administrativo Fiscal e sua Concomitância com o Judicial: Reflexões sobre o Parágrafo Único do Artigo 38 da LEF. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 30, jan.-fev. 2012, p. 20-36.

prolatação da primeira decisão de mérito neste último, ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAÚJO salienta que:

A concomitância entre processo judicial e contencioso administrativo não tem como efeito imediato a extinção do direito ao acesso a este último, tal como ocorre nos casos de identidade entre processos judiciais em que há o fenômeno da litispendência, arts. 301, V, §§ 2º e 3º, do CPC, causa de extinção imediata do feito sem julgamento de mérito, art. 267, V, do CPC.

Entretanto, tendo-se em consideração que o sistema garante o acesso ao processo administrativo fiscal (art. 5º, LV, da CF/88) e proíbe, ao mesmo tempo, que haja duas tutelas jurisdicionais incidentes sobre a mesma relação jurídica de direito material controvertida, a concomitância também terá como efeito a extinção do direito ao processo administrativo fiscal, entretanto se, e somente se, for prolatada tutela jurisdicional no âmbito do processo judicial, o que implica sentença com julgamento de mérito.

Portanto, nos casos de concomitância, não há extinção imediata do direito ao contencioso administrativo fiscal, mas sua suspensão, sob condição resolutória, de haver sentença de mérito no processo judicial, que acabará por extingui-lo. Contudo, se prolatada sentença processual, o direito não fica prejudicado, não podendo ser restringido o acesso às instâncias administrativas.³

3 ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Efeitos da Concomitância entre Processos Judicial e Administrativo – Análise do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80. In: CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 158. Posição assemelhada encontramos em DJALMA BITTAR, para quem a concomitância entre processos administrativo e judicial deve ser permitida. Transcrevemos a seguir sua lição: “Após a promulgação da Lei nº 6.830/80 que disciplina a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública, formou-se opinião quase unânime, tendo em vista o que determina o parágrafo único do art. 38, no sentido de que a instância judicial exclui a instância administrativa caso haja litígio simultâneo em curso. Em outras palavras: a discussão judicial relativa ao direito material tributário somente seria possível em uma das instâncias, que, conseqüentemente, seriam excludentes entre si.

Sempre entendi de modo diametralmente oposto, eis que, nos termos do art. 5º, LV, da CF/88, o contraditório e ampla defesa são condições inerentes aos processos judicial e administrativo, razão pela qual, penso ser prerrogativa constitucional do contribuinte discutir a existência do direito material nas duas instâncias concomitantemente, em homenagem à estrita competência de cada um dos poderes do Estado.

Explico: excluído o fato de já existir coisa julgada material em nível judicial, a discussão em torno da existência do direito material em litígio está assegurada em função da diversidade de competência para a apuração do direito invocado na controvérsia” (BITTAR, Djalma. *Processo Tributário*, 2005, p. 588). Sobre o tema, ver, ainda: CONRADO, Paulo César. *Coisa Julgada e Art. 38, Parágrafo Único, da Lei nº 6.830/80*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coords.). *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 337-348.

Com a devida vênia, o entendimento posto pela Professora ANA CLARISSA reflete antes uma compreensão pré-jurídica acerca de uma das alternativas que poderiam ter sido selecionadas e positivadas pelo legislador do que propriamente uma interpretação do art. 38 da Lei de Execução Fiscal, uma vez que nitidamente ultrapassa os limites linguísticos desse dispositivo legal.

Com efeito, certamente poderia o legislador ter adotado a solução de suspensão do processo administrativo até a prolatação da primeira decisão de mérito no processo judicial, embora não tenha sido esse entendimento positivado.

A solução legal é coerente com a natureza do processo administrativo enquanto *requerimento facultativo de revisão da legalidade de um determinado ato administrativo*. Note-se que, como vimos defendendo, no processo administrativo não há sequer que se falar na existência de lide entre o administrado e o Poder Público, de forma que seria de todo incongruente admitir-se que o processo administrativo, onde inexistente lide, coexistisse com processo judicial, que, nesse caso, a pressupõe.⁴

Assim, ajuizada ação questionando a matéria objeto do processo administrativo, deve-se considerar a *preclusão lógica* do direito do administrado à revisão do ato pela Administração Pública.

O dispositivo em questão deixava de ser aplicado aos casos concretos em razão da falta de mecanismos que garantissem às autoridades fazendárias o conhecimento sobre o ajuizamento da ação pelo contribuinte.

Tal ponto foi sanado com a edição da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que introduziu o inciso V no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, o qual determina, como um dos requisitos formais da impugnação administrativa fiscal, que seja mencionado em seu texto “se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial”, hipótese em que deve ser juntada cópia da petição.

Com isso, restou o estabelecido o dever do contribuinte de declarar, em sua impugnação, se está ou não discutindo a mesma matéria no âmbito de ação judicial.

4 Também sustentando a coerência da regra prevista no parágrafo único do artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais, ver: MARINS, James. Suspensão Judicial do Crédito Tributário, Lançamento e Exigibilidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Processo Administrativo Fiscal*: 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1997, p. 58; MARTINS, Natanael. Questões de Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Processo Administrativo Fiscal*: 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1997, p. 91; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Processos Judicial e Administrativo Concomitantes; Autuação subsequente à Ação Judicial de Iniciativa do Contribuinte e Devido Processo Administrativo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Processo Administrativo Fiscal*: 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1997, p. 12.

Em princípio, poderia parecer que esta nova regra não teria maior alcance, já que, em não sendo declarada pelo contribuinte a existência da ação judicial, enfrentaria a Fazenda as mesmas dificuldades hoje enfrentadas para identificá-la.

Todavia, temos que a grande inovação desse dispositivo é referente à constituição ou não de um processo administrativo válido.

Com efeito, sendo a indicação da existência de ação judicial requisito da impugnação, sua supressão a torna inepta e passível de ser simplesmente rejeitada pelas autoridades julgadoras.

Por fim, vale a pena mencionar que a compatibilidade constitucional do art. 38 da Lei nº 6.830/80 foi objeto de apreciação no Recurso Extraordinário nº 234.277 (publicação no Diário da Justiça em 15/05/08). A decisão foi tomada por maioria, vencidos os Ministros MARCO AURÉLIO e CARLOS BRITTO, que se manifestaram pela inconstitucionalidade do referido artigo. Veja-se a ementa desta decisão:

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO DESTINADO À DISCUSSÃO DA VALIDADE DE DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA. PREJUDICIALIDADE EM RAZÃO DO AJUIZAMENTO DE AÇÃO QUE TAMBÉM TENHA POR OBJETIVO DISCUTIR A VALIDADE DO MESMO CRÉDITO. ART. 38, PAR. ÚN., DA LEI 6.830/1980. O direito constitucional de petição e o princípio da legalidade não implicam a necessidade de esgotamento da via administrativa para discussão judicial da validade de crédito inscrito em Dívida Ativa da Fazenda Pública. É constitucional o art. 38, par. ún., da Lei 6.830/1980 (Lei da Execução Fiscal - LEF), que dispõe que “a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo [ações destinadas à discussão judicial da validade de crédito inscrito em dívida ativa] importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

No entendimento do Ministro Marco Aurélio, a regra questionada limita o acesso ao Poder Judiciário, já que, para fazê-lo, o contribuinte teria que renunciar ao trâmite integral do processo administrativo fiscal. Em suas palavras:

Vale dizer que, no exercício desse atributo da cidadania, que é o de recorrer ao judiciário, ante lesão ou ameaça de lesão, descabe agasalhar dispositivo legal que resulte em uma coação a obstaculizar o livre acesso ao Judiciário. A tanto equivale a norma do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80. O preceito coloca o titular do direito substancial em verdadeiro impasse: ou bem

aguarda o esgotamento da fase administrativa, ou ingressa simultaneamente em juízo e, com isso, tem por aliado do cenário jurídico o processo formalizado na esfera administrativa. A rigor, ocorre autêntica inibição para não se ingressar em juízo, solapando-se, dessa forma, a garantia constitucional do livre acesso ao Judiciário.

O posicionamento acolhido pelo tribunal, contudo, seguiu a interpretação adotada pelo Ministro GILMAR FERREIRA MENDES em seu voto sobre a constitucionalidade do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80, nos seguintes termos:

Tal como resulta da leitura da norma questionada, a ordem tributária oferece uma dupla proteção ao contribuinte: a via administrativa e a via judicial (art. 38, caput). O parágrafo único do art. 38, por sua vez, estabeleceu que a proposição pelo contribuinte de ação importa em renúncia do poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Destarte, a renúncia a essa faculdade de recorrer no âmbito administrativo e a automática desistência de eventual recurso interposto é decorrência lógica da própria opção do contribuinte de exercitar a sua defesa em conformidade com os meios que se afigurem mais favoráveis aos seus interesses.

Tem-se aqui fórmula legislativa que busca afastar a redundância da proteção, uma vez que, escolhida a ação judicial, a Administração estará integralmente submetida ao resultado da prestação jurisdicional que lhe for determinada para a composição da lide.

Tal como resultou dos debates, a providência que tenha em vista conferir racionalidade a essa dupla proteção oferecida pelo sistema jurídico não se afigura inadequada.

Não vislumbro, por isso, qualquer desproporcionalidade na cláusula que declara a prejudicialidade da tutela administrativa se o contribuinte optar por obter, desde logo, a proteção judicial devida.

É de se destacar que, como salienta a MARY ELBE QUEIROZ, “somente quando se configurar a inteira e absoluta identidade e semelhança de conteúdo, sobre os mesmos fatos e motivos, é que haverá o impedimento à apreciação do julgador administrativo”.⁵

5 QUEIROZ, Mary Elbe. Concomitância de Processos nas Vias Administrativas e Judicial. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 1, jan.-jun. 2004, p. 275. Ver, também: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 139-141. Nesse sentido, já decidiu o Segundo Conselho de Contribuintes: “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO JUDICIAL. MATÉRIA ESPECÍFICA NÃO DISCUTIDA JUDICIALMENTE. FALTA

5.2. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE CURSO FORÇADO

Se é certo que os processos administrativo e judicial não podem concorrer, o princípio da inafastabilidade da jurisdição, insculpido no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, faz com que não possa haver no ordenamento jurídico brasileiro, *ao menos no cenário que se nos apresenta hoje*, instância administrativa de curso forçado como requisito de admissibilidade do questionamento judicial da legalidade ou legitimidade de determinado ato administrativo.

Se, por um lado, tal princípio representa verdadeira garantia aos administrados em geral, de que sempre poderão recorrer ao Poder Judiciário com vistas a evitar lesão ou ameaça de lesão a um seu direito, por outro acarreta um considerável aumento das demandas que chegam à sua análise, as quais poderiam ser evitadas pela precedência de um processo administrativo.

Parece-nos que a revitalização do sistema de controle da legalidade dos atos administrativos passa, necessariamente, pelo reconhecimento da importância do processo administrativo, cabendo à Administração Pública expurgar os vícios que afligem o processo administrativo no mundo fático, de forma a torná-lo um idôneo meio de controle interno da legalidade.⁶

Com isso se poderia prever o trâmite administrativo das questões como requisito de admissibilidade da respectiva ação judicial.⁷

É lógico que solução nesse sentido passaria, inevitavelmente, pela suspensão de todos os efeitos do ato administrativo sob discussão no âmbito do

DE MANIFESTAÇÃO DA AUTORIDADE DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. É nulo o acórdão de primeira instância que deixa de manifestar-se a respeito de matéria discutida apenas no processo administrativo. Recurso provido” (Processo nº 16327.001353/2004-16. Data da Sessão: 10/08/2005).

6 Não é outro o entendimento de ALBERTO NOGUEIRA, para quem “o aperfeiçoamento do processo administrativo existente é medida de extrema urgência, refletindo a moderna tendência de valorização seguida tanto em países de tradição administrativa (Portugal, Espanha, França etc.) como juridicalista, inclusive os Estados Unidos da América, nosso modelo de 1981. A autonomia dos Conselhos de Contribuintes, a nosso ver, é a chave mestra para esse desiderato” (NOGUEIRA, Alberto. *O Devido Processo Legal Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 8).

7 Nas palavras de JOSÉ OSVALDO CASÁS, “a reclamação administrativa prévia e o esgotamento dos recursos em tal instância tem como finalidade prática possibilitar à Administração revisar seus atos, entre eles os de determinação tributária, e, sendo o caso, modificá-los, evitando, de tal modo, o processo judicial que seguiria. Ao mesmo tempo, tais reclamações coadjuvam a reduzir sensivelmente a quantidade de causas que, finalmente, radicam-se em sede judicial” (CASÁS, José Osvaldo. *El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario*. In: ALTAMIRANO, Alejandro (Coord). *El procedimiento tributario*. Buenos Aires: Ábaco, 2003, p. 57).

processo, sob pena de infligir ao administrado prejuízos que talvez não possam ser reparados.⁸

Procedendo-se neste sentido, evitar-se-ia, ainda, a violação ao aludido princípio da inafastabilidade da jurisdição, uma vez que, não produzindo efeitos o ato administrativo, se poderia alegar a falta de interesse processual do administrado para questionar sua legalidade perante o Poder Judiciário antes do término do processo administrativo.

5.3. A PREJUDICIALIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO, NOTADAMENTE O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, EM FACE DA AÇÃO PENAL

Questão que merece análise mais detida é relativa à previsão contida no art. 83 da Lei nº 9.430/96, que estabelece que:

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Em princípio, pode-se compreender que a referida norma veio a prever o encerramento da instância administrativa como condição de procedibilidade da ação penal, no que tange aos crimes contra a ordem tributária.

Nesse contexto, o referido dispositivo teve sua constitucionalidade questionada, por iniciativa do Ministério Público Federal, perante o Supremo Tribunal Federal que, *em um primeiro momento*, manifestou entendimento de que

8 Vale a pena destacar o entendimento de EURICO DE ANDRADE AZEVEDO que, com fundamento na doutrina de ADA PELLEGRINI, esclarece que “não se deve entender a via administrativa como uma etapa prévia semelhante à fase de conciliação existente em alguns processos judiciais. A via administrativa há de ser entendida como um caminho que se abre à Administração para rever os seus próprios atos, em atendimento aos princípios básicos da legalidade, moralidade e finalidade dos atos administrativos. A não ser assim, a exigência da prévia exaustão da via administrativa constituirá mais uma ilegalidade. Neste passo, tem toda razão Ada Pellegrini Grinover, quando afirma: ‘O § 4º do art. 153 constitui um todo, que deverá ser interpretado em harmonia com o regime constitucional: a exaustão das vias administrativas, prevista na segunda parte do dispositivo, só será legítima na medida em que não infringir a primeira parte do artigo, que garante o acesso às vias jurisdicionais em caso de lesão de direitos individuais. Toda vez que o prévio esgotamento das vias administrativas acarretar tal lesão, haverá de imediato interesse de agir (interesse-necessidade) e, conseqüentemente, possibilidade imediata de acesso ao Judiciário’ (AZEVEDO, Eurico de Andrade. A Exaustão da Via Administrativa como Condição da Ação. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 152, abr.-jun. 1983, p. 23).

o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público, de crimes contra a ordem tributária, não está condicionado ao exaurimento da esfera administrativa, limitação que vulneraria a previsão contida no inciso I do art. 129 da Constituição Federal, que estabelece a atribuição exclusiva do Ministério Público para promover a ação penal pública (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571, publicação no Diário da Justiça em 25/09/98).⁹

A ideia de que o início do processo penal independe do deslinde do processo administrativo fiscal pauta-se em uma desconfiança da idoneidade deste último, que poderia transformar em letra morta a pretensão persecutória do Estado aos delitos fiscais. Como destaca MUÑOZ CONDE, citado por RODRIGO SÁNCHEZ RIOS, ao analisar questão semelhante no Direito espanhol:

*A prejudicialidade administrativa (art. 37 Lei 50/77) obstaculizava uma intervenção direta do Direito Penal, permitindo acordos e composições entre o contribuinte e a Administração que tornavam impossível a exigência de responsabilidade penal. Geralmente o contribuinte, quando era requerido pela fiscalização, aceitava a correspondente multa, com o que o assunto quando chegava à jurisdição penal competente, se é que chegava, ficava diluído em nada, pois não se podia demonstrar nem prejuízo, nem dolo, nem nenhum dos elementos constitutivos do tipo penal.*¹⁰

9 Eis a ementa da decisão proferida pelo Pretório Excelso: “Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei nº 9.430, de 27.12.1996, art. 83. 3. Arguição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, I, da Constituição, ao condicionar a *notitia criminis* contra a ordem tributária “a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”, do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 4. Lei nº 8.137/1990, arts. 1º e 2º. 5. Dispondo o art. 83, da Lei nº 9.430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da Administração Fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo *notitia criminis*, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/1990. 6. Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei nº 9.430/1996, coarcte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. 7. O art. 83, da Lei nº 9.430/1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público. 8. Relevância dos fundamentos do pedido não caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar. 9. Medida cautelar indeferida”.

10 CONDE, Francisco Muñoz. *Derecho Penal: Parte Especial*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996, p. 892. *Apud* RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 25.

Com a devida vênia, parece-nos que esse entendimento não se figura correto.

Por tudo que foi exposto neste estudo, o processo administrativo fiscal é um instrumento constitucionalmente pautado de controle da legalidade dos atos administrativo-tributários.

A seu turno, o único ato ilibado para a constituição do crédito tributário (ao menos nos casos de infrações não declaradas às autoridades fazendárias) é a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento,¹¹ cuja legalidade pode ser questionada perante a Administração Pública.

Ora, como já mencionamos, o questionamento administrativo da legalidade dos atos administrativos tributários tem como efeito a suspensão da exigibilidade do crédito exigido por seu intermédio (art. 151, III, do Código Tributário Nacional).

Nesse contexto, até o deslinde do processo administrativo fiscal, nada pode ser cobrado do autuado a título do tributo lançado, e lhe são normalmente deferidas certidões positivas de débitos com efeitos de negativa, o que atesta a condição de regularidade fiscal do contribuinte para todos os fins.

Assim, até a prolação da decisão administrativa final não há um posicionamento definitivo da Administração Fazendária acerca do descumprimento ou não de qualquer disposição da legislação tributária pelo sujeito passivo.¹²

11 Como dispõe o art. 9º do Decreto nº 70.235/72: “A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

12 Na mesma linha do entendimento ora defendido, JUARY C. SILVA aduz que “o fundamento do óbice à propositura da ação por crime de natureza tributária consiste em que a sonegação ainda não está aperfeiçoada, no plano jurídico-tributário, que não se confunde com o plano fenomênico, ou fático, situado *in natura*, à guisa de puro fato, antes de visto sob coloração do Direito Tributário. A toda evidência, incurial seria que a Justiça Criminal aceitasse o processo e o julgamento de um fato regido pelo Direito Tributário, mas sobre o qual ainda se controverte em sede tributária, seja na via administrativa, seja na judicial” (SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 102). Como destaca RAMÓN VALDEZ COSTA, ao analisar a questão da prejudicialidade do processo administrativo fiscal, “de um ponto de vista teórico esse pressuposto conta não só com o reconhecimento da maioria das legislações como com um forte apoio doutrinário fundado em razões tão valiosas como a conveniência de abrir a possibilidade de que a Administração faça um exame da legalidade de seu ato de lançamento inicial e modifique sua posição, evitando-se assim a intervenção dos órgãos judiciais e o conseqüente processo, necessariamente mais prolongado” (COSTA, Ramón Valdés. *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Montevideo: AMF, 1982, p. 237). Por fim, merecem destaque estas palavras da Professora MARY ELBE QUEIROZ: “Não sendo da competência do juízo criminal decidir se ocorreu, ou não, o fato gerador tributário e o respectivo montante, bem assim se foi, ou não, suprimido ou reduzido o tributo e descumprida a obrigação tributária, consoante as prescrições expressas

Caso o Ministério Público ofereça denúncia sobre suposto crime decorrente de situação de fato ainda não apreciada pela Administração Pública, pode-se chegar à situação esdrúxula de o sujeito ser condenado por um crime contra a ordem tributária pelo juízo penal em relação a tributo que a Fazenda entende indevido.

Este entendimento é aplicável aos delitos fiscais previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, que, conforme sustenta a doutrina¹³ e decide o Supremo Tribunal Federal, são crimes de resultado (materiais), cuja consumação se dá quando demonstrada a supressão ou redução do montante de tributo devido em razão de alguma das condutas ali previstas (ver decisão proferida no *Habeas Corpus* nº 75.945, de relatoria do Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, publicada no Diário da Justiça em 13/02/98. No mesmo sentido foi a decisão no *Habeas Corpus* nº 83.414 – publicação no Diário da Justiça em 23.04.2004).

Nesse caso, seria possível indagar: quem ostenta melhores condições técnicas para interpretar a legislação tributária, o juiz criminal ou a Fazenda Pública? Parece-nos que essa questão sequer necessita ser respondida.

Em todo o caso, o entendimento de que o esgotamento do processo administrativo não deve figurar como condição de procedibilidade da ação penal, porque a precedência do processo administrativo poderia prejudicar a efetividade da persecução penal, também não serve para fundamentar tal posição.

De fato, caso comprovado que a decisão proferida pela Fazenda Pública está viciada e favorece indevidamente o contribuinte (hipótese em que se terá a violação de diversos princípios como os da legalidade e impessoalidade da Administração), poderá o Ministério Público buscar sua invalidação judicial.

Nesse caso, temos que a previsão da possibilidade de ajuizamento da ação penal antes do fim da discussão administrativa quanto à existência de débito fiscal corporifica a repudiada regra do *solve et repete*.

no artigo 142 do CTN, é inquestionável que a ação penal somente poderá ter seu curso após a Administração Tributária manifestar-se de forma definitiva sobre o assunto.

Portanto, é imprescindível que o PAT seja julgado em definitivo e de modo contrário ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, com vistas à comprovação da materialidade tanto da hipótese tributária como da evidência de fortes indícios da ocorrência da materialidade do crime tributário. Só após esse *iter* é que poderão ser adotadas providências no sentido de se comprovar, em sede criminal, que a infração à lei tributária igualmente enquadra-se em um comportamento tipificado como crime tributário” (QUEIROZ, Mary Elbe. O Processo Administrativo Tributário e a Propositura da Ação Penal por Crime contra a Ordem Tributária. In: Machado, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 571).

13 Cf. EISELE, Andreas. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 146; COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 116.

Com efeito, considerando que o art. 34 da Lei nº 9.249/95 prevê a extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do montante de tributo devido antes do oferecimento de denúncia pelo Ministério Público, em uma situação concreta, o contribuinte se veria impelido a proceder ao pagamento do tributo que se entende devido, renunciando, assim, à discussão administrativa da legalidade da exigência fiscal constitucionalmente garantida.

Sobre esse entendimento, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE assim se manifestou:

A mim parece, como pareceu ao Ministro Jobim, inteiramente incompatível que então se possa, se a lei mal ou bem erigiu um ato de vontade do devedor (inaudível) de, pagando o tributo, extinguir a punibilidade do fato, forçá-lo a uma opção que viole a sua garantia fundamental à defesa e ao contraditório, hoje explicitamente também no processo administrativo, que é a de discutir a exigência e a extensão da obrigação tributária que terá de pagar para evitar a ação penal. O resto seria uma verdadeira chantagem institucional em que ao contribuinte se daria a alternativa de ou não discutir e pagar quanto lhe fosse exigido ou submeter-se às agruras do procedimento penal.¹⁴

Em face do exposto, entendemos legítima a previsão do encerramento da via administrativa como condição de procedibilidade da ação penal. A vida dos contribuintes já é tão difícil tendo que discutir questões tributárias com “especialistas”, que se lhes protejam de ter que discuti-las com penalistas (mesmo aqueles supostos especialistas em crimes fiscais).¹⁵

14 PERTENCE, Sepúlveda. A Exigência ou não da Decisão Final do Processo Administrativo de Lançamento para Viabilizar a Denúncia por Crimes Contra a Ordem Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 91, 2003, p. 231.

15 Crítica semelhante é encontrada em HÉCTOR B. VILLEGAS, que, ao comentar regra argentina que dispensa o processo administrativo para a propositura da ação penal, assevera que com a introdução da mesma no ordenamento, “na prática, a determinação do *lançamento* passará a se realizar nessa sede *penal*, perante tribunais não especializados na matéria e com todas as complicações que isso implica” (VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 1998, p. 451). Nas palavras de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, possibilitar o ajuizamento da ação penal sem o prévio esgotamento da via administrativa “seria admitir que alguém fosse condenado por homicídio, estando a vítima assassinada assistindo ao julgamento. Sendo a hipótese criminalizante forma de impor o cumprimento da obrigação tributária, inexistindo responsabilidade tributária, inexistirá a responsabilidade penal” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 35). No mesmo sentido, defendendo a prejudicialidade do processo administrativo em face do processo penal: BASTOS, Celso Ribeiro; ALVEZ, Francisco de Assis. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 93; MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra

Esse entendimento em nada conflita com a previsão insculpida no inciso I do art. 129 da Constituição Federal nem viola a função do Ministério Público de exercer, de forma privativa, a ação penal pública.

De fato, o posicionamento ora defendido apenas estabelece como requisito mínimo para a instauração de um processo penal (cujos efeitos danosos sobre a vida de um indivíduo, a despeito de seu resultado, não precisam sequer ser mencionados) que a Fazenda Pública já tenha se manifestado acerca

a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 125-127; MELO, José Eduardo Soares de. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 206; FURLAN, Anderson. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 22; MELLO, Antônio Carlos de Martins. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 108; SANTOS, Cairon Ribeiro dos. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 137; CINTRA, Carlos César Souza; COELHO, Ivson. Ponderações sobre as Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 165; ABRÃO, Carlos Henrique. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 201; SILVA, Clarissa Sampaio; SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 257; SALES, Deborah; NEPOMUCENO, Raul. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 274; ESTELLITA, Heloísa. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 342; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 415; PONTES, Ítalo Farias. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 449; VILAR FILHO, José Eduardo de Melo. Sanções Penais Tributárias: Reflexões. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 486; GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Reflexões e Anotações sobre os Crimes Tributários. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 515-523; MACHADO, Schubert Farias. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 580; MACHADO, Tiziane; ARAGÃO, Carolina. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 599; DENARI, Zelmo. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 645; COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia Penal antes do Término do Processo Administrativo Tributário – Impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 118, jul. 2005, p. 133. Em sentido contrário, ver: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 117; PREVIDE, Renato Maso. A Importância da Decisão Final Administrativa Frente ao Recebimento da Denúncia. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 62, maio-jun. 2005, p. 191; CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo Tributário Administrativo*. 2. ed. São Paulo: IOB Thompson, 2006, p. 199-200.

da situação em questão, isso no caso de se haver instaurado um processo administrativo.

Após direcionar-se em sentido contrário, como antes mencionado, a Suprema Corte acolheu o entendimento ora defendido, como se verifica na ementa da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 230.020 (publicação no Diário da Justiça em 25/06/2004), abaixo transcrita:

... 5. Crime material contra a ordem tributária (L. 8.137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo: precedente (HC 81.611, Pleno, 10.12.2003, Pertence, Inf. STF 333).¹⁶

A matéria foi pacificada na Súmula Vinculante nº 24, do Supremo Tribunal Federal, que estabeleceu que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Essa linha de entendimentos da Suprema Corte foi seguida pelo Superior Tribunal de Justiça, como demonstra a decisão abaixo transcrita:

HABEAS CORPUS. APURAÇÃO DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DA TERCEIRA SEÇÃO. ORDEM CONCEDIDA.

1. Segundo orientação do Plenário do Supremo Tribunal Federal (HC 81.611/DF), a decisão definitiva do processo administrativo-fiscal constitui condição objetiva de punibilidade, consistindo elemento fundamental à exigibilidade da obrigação tributária, tendo em vista que os crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são materiais ou de resultado.

¹⁶ No mesmo sentido: “HABEAS CORPUS. PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. DECISÃO DEFINITIVA DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE DA AÇÃO PENAL. ORDEM CONCEDIDA. 1. Denúncia carente de justa causa quanto ao crime tributário, pois não precedeu da investigação fiscal administrativa definitiva a apurar a efetiva sonegação fiscal. Nesses crimes, por serem materiais, é necessária a comprovação do efetivo dano ao bem jurídico tutelado. A existência do crédito tributário é pressuposto para a caracterização do crime contra a ordem tributária, não se podendo admitir denúncia penal enquanto pendente o efeito preclusivo da decisão definitiva em processo administrativo. Precedentes. 2. Habeas corpus concedido”. (*Habeas Corpus* nº 89.983. Publicação no Diário da Justiça em 30.03.2007).

2. Habeas corpus concedido para determinar o trancamento da Ação Penal 2004.61.81.006929-0, em trâmite perante a 3ª Vara Criminal Federal da Primeira Subseção Judiciária do Estado de São Paulo, até o esgotamento da via administrativa, em que se apura a existência de crédito tributário referente ao Processo Administrativo 195150011/80/2004-15, suspendendo-se o curso da prescrição. (Habeas Corpus nº 85.898. Publicação no Diário da Justiça em 22.10.2007).

Embora esse entendimento seja hoje predominante, vale destacar a existência de decisão em que o Supremo Tribunal Federal manifestou entendimento de que a exigência de conclusão do processo administrativo fiscal cede quando evidente a existência de fraude. Veja-se, neste sentido, a ementa abaixo transcrita:

CRIME FISCAL - FRAUDE - PROCESSO ADMINISTRATIVO - PRESCINDIBILIDADE. Versando a imputação a prática de fraude, mediante constituição de empresas de fachada, para fugir-se às obrigações fiscais, mostra-se dispensável aguardar-se desfecho de processo administrativo. CRIME DE QUADRILHA - ARTIGO 288 DO CÓDIGO PENAL. O tipo do artigo 288 do Código Penal. (Habeas Corpus nº 95.086. Publicação no Diário da Justiça em 28/08/2009).

A distinção feita pelo STF neste caso é perigosa. Com efeito, é muito comum que autuações fiscais versem sobre situações que desconsideram pessoa jurídica constituída para o exercício de atividades personalíssimas. Há diversos casos envolvendo artistas e desportistas que se baseiam em alegação nesse sentido.

Nada obstante, não nos parece que se possa argumentar que, nesse caso, estamos diante de uma “empresa de fachada”. Com efeito, o próprio artigo 129 da Lei nº 11.96/2005 permite a execução de atividades personalíssimas por intermédio de pessoas jurídicas.¹⁷

Em um caso recente, a Procuradoria do Estado de São Paulo valeu-se da exceção na jurisprudência do STF para iniciar ação penal contra um conhecido jogador de futebol, argumentando que se tratava de um caso que envolvia “empresas de fachada”.

¹⁷ “Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”

Parece-nos que este, definitivamente, não é um caso para a aplicação da exceção. Em situações em que se esteja diante da discussão a respeito da legitimidade ou ilegitimidade de um planejamento tributário, não nos parece que se possa iniciar uma ação penal antes do término da discussão administrativa a respeito da existência do crédito tributário (sobre o tema, ver o disposto na Portaria RFB nº 1.750/2018).

5.4. O MANDADO DE SEGURANÇA E OS RECURSOS ADMINISTRATIVOS COM EFEITO SUSPENSIVO

Por fim, é de se analisar o tema relativo à proteção, por meio de mandado de segurança, contra atos administrativos ilegais ou praticados com abuso de poder que não possuam eficácia imediata, ou estejam com sua eficácia suspensa.

O inciso LXIX do art. 5º da Constituição Federal estabelece que “conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por ‘habeas corpus’ ou ‘habeas data’, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público”.

Pela leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que a finalidade do mandado de segurança é proteger as pessoas contra a violação de um seu direito líquido e certo em razão da realização de um ato ilegal ou abusivo praticado por autoridade pública.

Ora, para que seja possível o recurso ao mandado de segurança, não basta a prática de um ato ilegal ou abusivo por autoridade pública, é necessário que tal ato ostente a aptidão de violar direito líquido e certo de terceiro, o que não será verificável sempre que a eficácia do ato praticado estiver suspensa.¹⁸

18 No processo administrativo federal a regra geral é no sentido de os recursos não possuírem efeito suspensivo, resguardando-se a possibilidade de a autoridade a quem o recurso é dirigido atribuir tal efeito casuisticamente. Nesse sentido é a disposição contida no art. 61 da Lei nº 9.784/99, cuja redação é a seguinte:

“Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.”

Vale a pena destacar que o pedido de revisão de lançamento tributário (formalizado por meio de auto de infração ou notificação fiscal de lançamento de débito) acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por força do disposto no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Nessa linha de entendimento, a própria Lei nº 12.016/09 estabelece, no inciso I de seu art. 5º, não caber mandado de segurança contra “ato do qual caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução”.

Essa restrição ao direito de impetração de mandado de segurança em nada viola o direito de acesso à Justiça, uma vez que não impede o ajuizamento de demanda judicial pela via ordinária, somente obsta o mandado de segurança em face de não haver risco de lesão a direito líquido e certo.

Note-se que, no caso de o recurso administrativo estar subordinado à apresentação de caução, é possível a impetração do *writ*, uma vez que os efeitos do ato ilegal ou abusivo já serão sentidos pela pessoa.

Resumindo esse posicionamento, vale a pena transcrever a seguinte passagem de LUCIA VALLE FIGUEIREDO “na pendência de recursos administrativos com efeito suspensivo sem que se exija caução – aliás, a caução não pode ser exigida, a lume da Constituição de 1988, por força do texto constitucional (art. 5º, LV) do devido processo legal – não há possibilidade da impetração de mandado de segurança. Não porque a lei proíba, mas pelo estado do ato. É só examinarmos o ato para verificar que, submetido a recurso administrativo com efeito suspensivo, não haveria condições de o ato constranger alguém”.¹⁹

O entendimento defendido acima, embora pareça aplicável aos processos administrativos em geral, *não seria aplicável ao processo administrativo fiscal*, por força do que dispõe o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80, que reconhece expressamente a possibilidade de impetração de mandado de segurança no curso de processo administrativo.²⁰

19 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Mandado de Segurança*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 22. Como assevera CASTRO NUNES: “O essencial no recurso é o efeito suspensivo e a possibilidade de interpô-lo sem prestar caução, fiança ou depósito, como dizia a Lei nº 191, ou ‘independentemente de caução’, como se exprime equivalentemente o Cód. de Processo.

Atendido o objetivo da lei, verificadas essas duas condições, todo e qualquer recurso (contencioso ou hierárquico) deve ser admitido como suficiente para precluir o mandado de segurança” (NUNES, Castro. *Do Mandado de Segurança*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 154). No mesmo sentido, ver: DALLARI, Adilson Abreu. Recurso administrativo e mandado de segurança. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coord.). *As Leis de Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 240.

20 Nesse sentido ver: MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 41; LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário: Execução Fiscal e Ações Tributárias*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 365.

Referências

- ABERASTURY, Pedro; CILURZO, María Rosa. *Curso de Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998.
- ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ABRÃO, Carlos Henrique. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199-209.
- ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica: Para uma Teoria da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ADOMEIT, Klaus. *Introducción a la Teoría del Derecho*. Tradução Enrique Bacigalupo. Madrid: Civitas, 1984.
- ALDER, John. *General Principles of Constitutional and Administrative Law*. 4th. ed. Hampshire: Palgrave Macmillan, 2002.
- ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- _____. *El Concepto y la Validez del Derecho*. Tradução Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa, 1997.
- ALTAMIRA, Pedro Guillermo. *Curso de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1971.
- ALTAMIRANO, Alejandro. La Discrecionalidad Administrativa y la Motivación del Ato de Determinación Tributaria. In: ALTAMIRANO, Alejandro (Coord.). *El Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, p. 153-198.
- _____. La Discrecionalidad Administrativa en el Procedimiento Tributario. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 246-282.
- ALTOÉ, Marcelo Martins. *Direito versus Dever Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

- ALVEZ, Francisco de Assis; BASTOS, Celso Ribeiro. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 86-97.
- ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de Segurança no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- _____. Devido Processo Legal Judicial – Enfoque Tributário do Princípio. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 36, jan.-fev. 2001, p. 72-84.
- AMAN JR. Alfred C.; MAYTON, Willian T. *Administrative Law*. 2nd. ed. St. Paul: West Group, 2001.
- AMARAL, Gustavo. *Direito, Escassez & Escolha*: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- AMARAL, Roberto. Apontamentos para a Reforma Política: A democracia representativa está morta – viva a democracia participativa. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 151, jul.-dez. 2001, p. 29-65.
- ANDRADE, Alberto Guimarães. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 2, jul.-dez. 2004, p. 68-72.
- ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária – marco legal ou marco civilizatório. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 365-372.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Decadência e o Tempo Máximo de Duração do Processo Administrativo Tributário. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 53-70.
- ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria Geral da Relação Jurídica*. Coimbra: Almedina, 1997, v. I.
- ANDREAU, Mirta G. Sotelo. El Silencio de la Administración. In: *Procedimiento Administrativo*: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 48-58.
- ANNONI, Danielle. *A Responsabilidade do Estado pela Demora na Prestação Jurisdicional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos Serviços Públicos*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- ARAGÃO, Carolina; MACHADO, Tiziane. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 593-609.

- ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Efeitos da Concomitância entre Processos Judicial e Administrativo – Análise do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80. In: CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 139-158.
- ARENHART, Sérgio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme. *Manual do Processo de Conhecimento: A Tutela Jurisdicional Através do Processo de Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- ARNAUD, André-Jean. *O Direito Traído pela Filosofia*. Tradução Wanda de Lemos Capeller e Luciano Oliveira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.
- ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *O Princípio da Transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.
- ARZUA, Heron. Processo Administrativo Fiscal – Função, Hierarquia, Imparcialidade e Responsabilidade do Julgador Administrativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, jun. 1998, p. 40-45.
- ASCARELLI, Tullio. *Problemas das Sociedades Anônimas e o Direito Comparado*. Campinas: Bookseller, 2001.
- ASIS ROIG, Rafael de. *Deberes y Obligaciones en la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- ATALIBA, Geraldo. Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, out.-dez. 1988, p. 118-132.
- _____. Princípios de Procedimento Tributário. In: PRADE, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides (Coord.). *Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- ATIENZA, Manuel. *El Sentido Del Derecho*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2003.
- AURÉLIO, Marco Meirelles. Invalidades no Processo Administrativo Tributário. In: *I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário*. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Brasília, 2011, p. 11-106.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279-291.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder; PAULSEN, Leandro. *Direito Processual Tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- AZEVEDO, Eurico de Andrade. A Exaustão da Via Administrativa como Condição da Ação. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 152, abr.-jun. 1983, p. 16-26.

- AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Direito, Justiça Social e Neoliberalismo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BANCO MUNDIAL. *Relatório Sobre o Desenvolvimento Mundial*: 1997. Washington: Banco Mundial, 1997.
- BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Processo Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BARBER, Sotirios. *The Constitution and the Delegation of Congressional Power*. Chicago/London: The University of Chicago Press, 1975.
- BARBOSA, Ana Carolina Silva. O princípio da praticidade e uma análise do entendimento do Supremo Tribunal Federal frente aos princípios da moralidade e da eficiência administrativa. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 3, jan.-jun. 2005, p. 197-215.
- BARCELLOS, Ana Paula de. BARROSO, Luís Roberto. A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Argumentação e Papel dos Princípios. In: LEITE, George Salomão. *Dos Princípios Constitucionais: Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 101-135.
- BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. Apontamentos sobre as Agências Reguladoras. In: MORAES, Alexandre de. (Org.). *Agências Reguladoras*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 109-132.
- _____. *Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. Poder Executivo – Lei Inconstitucional – Descumprimento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 181-182, jul.-dez. 1990, p. 387-414.
- _____; BARCELLOS, Ana Paula de. A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Argumentação e Papel dos Princípios. In: LEITE, George Salomão. *Dos Princípios Constitucionais: Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 101-135.
- _____. *O Controle da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

- _____. ALVEZ, Francisco de Assis. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 86-97.
- BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999.
- BECK, Ulrich. *Liberdade ou Capitalismo*. Tradução Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora UNESP, 2003.
- _____. A Reinvenção da Política: Rumo a uma Teoria da Modernização Reflexiva. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Tradução Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997, p. 11-71.
- BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BEZERRA, Márcia Fernandes. O Direito à Razoável Duração do Processo e a Responsabilidade do Estado pela Demora na Outorga da Prestação Jurisdicional. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et. al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 467-479.
- BIANCO, João Francisco; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Questão da Apreciação da Constitucionalidade de Lei pelos Conselhos Federais de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: 2º Volume*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 117-128.
- BIANCHINI, Alice; GOMES, Luiz Flávio. Reflexões e Anotações sobre os Crimes Tributários. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 509-526.
- BIELSA, Rafael. *Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: El Ateneo, 1947, t. IV.
- BIGOLIN, Giovanni. *Segurança Jurídica: A Estabilização do Ato Administrativo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BITTAR, Djalma. Processo Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 579-600.
- _____. Prescrição Intercorrente em Processo Administrativo de Consolidação do Crédito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 92, set. 2001, p. 18-22.
- BITTAR, Eduardo C. B. *O Direito na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005.

- BOBBIO, Norberto. *El Futuro de la Democracia*. Tradução José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986.
- _____. *Estado, Governo, Sociedade: Para uma Teoria Geral da Política*. 7. ed. Tradução Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 1999.
- _____. *O Positivismo Jurídico*. Tradução Márcio Pugliesi; Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.
- _____. *Teoria da Norma Jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: EDIPRO, 2001.
- _____. Democracia e Segredo. In: José Fernández Santillán (Org.). *Norberto Bobbio: O Filósofo e a Política*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003, p. 300-313.
- BOITEUX, Fernando Netto. Os Conselhos de Contribuintes e os Tribunais Superiores. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, out. 2005, p. 55-68.
- BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. O Poder Legislativo no Moderno Estado Social. In: *As Tendências Atuais do Direito Público: Estudos em Homenagem ao Prof. Afonso Arinos*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 21-42.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 127-135.
- _____. Processo Administrativo Viciado, Inscrição do Débito na Dívida Ativa, Seguimento de Execução Fiscal e Exceção de Pré-Executividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: 2º Volume*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 109-116.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário e os Direitos que lhe cabe assegurar. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: 3º Volume*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 51-62.
- _____. A Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: 6º Volume*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 7-18.
- _____. Processo Administrativo Tributário: Princípios, amplitude, natureza e alcance das funções nele exercidas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, 2004, p. 173-179.
- _____. Súmulas Obrigatórias do Primeiro Conselho de Contribuintes e Direitos dos Administrados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes*

- Questões Atuais do Direito Tributário*: 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006, p. 62-75.
- _____. Visão Atual do Processo Administrativo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*: Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 835-847.
- BRANDÃO, Antônio José. Moralidade Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 25, jul.-set. 1951, p. 454-467.
- BRANDÃO, Cláudio. O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo*: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 3-15.
- BRECHBÜHLER, Gustavo. Da Imprescindível Aplicação do Princípio da Praticidade na Tributação em Massa. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 213-234.
- BRITO, Edvaldo. Ampla Defesa e Competência dos Órgãos Julgadores Administrativos para Conhecer de Argumentos de Inconstitucionalidade e/ou Ilegalidade de Atos em que se Fundamentem Autuações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 37-69.
- BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana*: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CAETANO, Marcello. *Manual de Direito Administrativo*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 1999, t. I.
- _____. *Curso de Ciência Política e Direito Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1959, v. I.
- _____. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- CALAMANDREI, Piero. *Instituições de Direito Processual Civil*. 2. ed. Tradução Douglas Dias Ferreira. Campinas: Bookseller, 2003, v. I e III.
- CALSAMIGLIA, Albert. Postpositivismo. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, n. 21-v1, 1998, p. 209-220.
- CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, v. I.
- CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação*: Uma Contribuição ao Estudo do Direito. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- _____. Eficácia Constitucional: Uma Questão Hermenêutica. In: BOUCALT, Carlos E. de Abreu; RODRIGUEZ, José Rodrigo (Coords.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 369-390.

- CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 3. ed. Coimbra: Almedina, [199-].
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. *O Processo Tributário: Anteprojeto de Lei Orgânica elaborado por Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1964.
- CAPPELLETTI, Mauro. *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. 2. ed. Tradução Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992.
- CARNEIRO, Claudio. *Processo Tributário: Administrativo e Judicial*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- CARNELUTTI, Francesco. *A Prova Civil*. Tradução Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2001.
- _____. *Teoria Geral do Direito*. Tradução Antônio Carlos Ferreira. São Paulo: Lejus, 1999.
- CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguage*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.
- CARVALHO, Fabiano. EC n. 45: Reafirmação da Garantia da Razoável Duração do Processo. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 215-223.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal: Comentários à Lei 9.784/1999*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 855-863.
- _____. Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9-10, jul.-dez. 1979, p. 276-294.
- CASÁS, José Osvaldo. El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario. In: ALTAMIRANO, Alejandro (Coord.). *El procedimiento tributario*. Buenos Aires: Ábaco, 2003, p. 35-73.
- CASSAGNE, Juan Carlos. *Derecho Administrativo*. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002, t. I e II.
- _____. Principios Generales del Procedimiento Administrativo. In: *Procedimiento Administrativo: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho*. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 17-22.

- CASSONE, Vittorio. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 204-223.
- _____. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 375-382.
- CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo Tributário Administrativo*. 2. ed. São Paulo: IOB Thompson, 2006.
- _____; MURPHY, Celia Maria de Souza. *Processo Administrativo de Consulta Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- CASTILLO, Niceto Alcalá-Zamora y. *Proceso, Autocomposición y Autodefensa: Contribución al Estudio de los Fines del Proceso*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.
- CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *A Constituição Aberta e os Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- _____. *O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- _____. Desvio de Poder na Administração Pública. *Arquivos do Ministério da Justiça*, Rio de Janeiro, n. 138, abr.-jun. 1976, p. 92-105.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. Conselhos de Contribuintes: A solução de controvérsias no âmbito da própria Administração. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 84, 2003, p. 174-184.
- CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Direito e Processo Disciplinar*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1966.
- _____. *Tratado de Direito Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955, t. I.
- CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. Tradução Paolo Capitano. Campinas: Bookseller, 1998, v. I e III.
- CILURZO, María Rosa; ABERASTURY, Pedro. *Curso de Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998.
- CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CINTRA, Carlos César Souza; COELHO, Ivson. Ponderações sobre as Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 152-198.

- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- COELHO, Inocêncio Mártires. Princípios Constitucionais da Administração Pública. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, Ivson; CINTRA, Carlos César Souza. Ponderações sobre as Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 152-198.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 182-194.
- _____; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia Penal antes do Término do Processo Administrativo Tributário – Impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 118, jul. 2005, p. 119-138.
- COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CONDE, Francisco Muñoz. Derecho Penal: Parte Especial. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996, p. 892. *Apud* RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.
- CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- _____. Coisa Julgada e Art. 38, Parágrafo Único, da Lei nº 6.830/80. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coords.). *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 337-348.
- _____. Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, 1998, p. 162-196.
- COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Constitutional Limitations which Rest upon the Legislative Power of the United States of the American Union*. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1868 [reprinted 1999].
- _____. *The General Principles of Constitutional Law in the United States of America*. 3rd. ed. Boston: Little, Brow, and Company, 1898.
- CORSO, Guido. El Procedimiento Administrativo en Italia. In: *El Procedimiento Administrativo en el Derecho Comparado*. Madrid: Civitas, 1993, p. 477-502.
- COSTA, Antonio José da. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 311-326.
- COSTA-CORRÊA, André L. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 273-297.
- COSTA, Nelson Nery. *Processo Administrativo e suas Espécies*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

- COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- COSTA, Ramón Valdés. *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Montevideo: AMF, 1982.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COTRIM NETO, A. B. Código de Processo Administrativo – Sua Necessidade no Brasil. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 80, out.-dez. 1986, p. 34-44.
- COUTO E SILVA, Almiro. Notas sobre o Conceito de Ato Administrativo. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (Coords.). *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 271-291.
- COUTURE, Eduardo J. *Fundamentos do Processo Civil*. Tradução Benedicto Giacobini. Campinas: Red Livros, 1999.
- _____. *Introdução ao Estudo do Processo Civil*. 3. ed. Tradução Mozart Victor Russomano. Rio de Janeiro: José Konfino, [19—].
- CRETELLA JR., José. *Controle Jurisdicional do Ato Administrativo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. *Prática do Processo Administrativo*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- CRETON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.
- CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Colisões entre Princípios Constitucionais: Razoabilidade, Proporcionalidade e Argumentação Jurídica*. Curitiba: Juruá, 2006.
- CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Tempo e Processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- _____; TUCCI, Rogério Lauria. *Constituição de 1988 e Processo*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- DALLARI, Adilson Abreu. Recurso administrativo e mandado de segurança. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coord.). *As Leis de Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 227-241.
- _____; FERRAZ, Sérgio. *Processo Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____; FERRAZ, Sérgio. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 81-115.

- DENARI, Zelmo. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 643-655.
- _____.; COSTA JR., Paulo José da. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- _____. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. Justiça Prospectiva no Imposto sobre a Renda. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, v. IV, p. 39-78.
- _____. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 261-277.
- _____. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Diferença e Corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, jan. 2004, p. 65-80.
- _____. (notas de Atualização). In: BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____.; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Denúncia Penal antes do Término do Processo Administrativo Tributário – Impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 118, jul. 2005, p. 119-138.
- DÍAZ, Vicente Oscar. *La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributarios*. Depalma: Buenos Aires, 1994.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Reforma da Reforma*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. *Instituições de Direito Processual Civil*. São Paulo: Malheiros, 2001, vols. I, II e III.
- _____. *A Instrumentalidade do Processo*. 7. ed. São Paulo: Malheiros 1999.
- _____.; GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- DI PIETRO, Juliano; MARTINS, Natanael. A Ampla Defesa e a Inconstitucionalidade no Processo Administrativo: Limites da Portaria nº 103/2002. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, abr. 2004, p. 99-117.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 1999.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. Decisão Administrativa. Efeitos e Revogabilidade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 363, jan. 1966, p. 41-58.
- _____. *Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Max Limonad, 1962, v. I.

- DROMI, Roberto. *El Derecho Público en la Hipermodernidad*. Madrid: Hispania Libros, 2005.
- _____. *El Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996.
- _____. La Seguridad Administrativa. In: DROMI, Roberto; ALFONSO, Luciano Parejo. *Seguridad Pública y Derecho Administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- DUARTE, Clenício da Silva. Delegação de Competência. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 27, jan.-mar. 1974.
- DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação*: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório. Coimbra: Almedina, 1996.
- DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.
- ECHANDÍA, Hernando Devis. *Teoría General del Proceso*: Aplicable a toda clase de procesos. 2. ed. Buenos Aires: Editorial Universidad, 1997.
- _____. *Teoría General de la Prueba Judicial*. Buenos Aires: Víctor P. de Zavallía Editor, 1972.
- EISELE, Andreas. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
- ESPÍNOLA, Ruy Samuel. Princípios Constitucionais e Atividade Jurídico-Administrativa: Anotações em Torno de Questões Contemporâneas. In: LEITE, George Salomão (Coord.). *Dos Princípios Constitucionais*: Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 254-293.
- ESTELLITA, Heloísa. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 327-385.
- ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el Estado Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002.
- FABO, Diego Marín-Barnuevo. La Distribución de la Carga de la Prueba en Derecho Tributario. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 57-70.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Administrativo*. São Paulo: Resenha Universitária, 1977.
- FEITOSA, Celso Alves. A Questão da “Prescrição Intercorrente” no Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, jul. 2003, p. 18-21.
- _____. Da Possibilidade dos Tribunais Administrativos, que Julgam Matéria Fiscal, Decidirem sobre Exação com Fundamento em Norma Considerada

- Ilegítima em Oposição à Constituição Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 17-36.
- FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. Praticidade no Direito Tributário: Princípio ou Técnica? Uma Análise à Luz da Justiça Fiscal. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 56, jul.-ago. 2007, p. 96-108.
- FERNANDES, Edison Carlos. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 371-384.
- _____. A Ampla Defesa no Procedimento Administrativo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 825-833.
- FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *El Derecho Administrativo al Comienzo de su Tercera Centuria*. Buenos Aires: La Ley, 2002.
- _____; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas, 2001, v. I.
- FERRAZ, Diogo. A impossibilidade jurídica do questionamento judicial, pela PGFN, das decisões do Conselho de Contribuintes. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 24, nov.-dez. 2004, p. 149-162.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito Constitucional: Liberdade de Fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007.
- FERRAZ, Roberto. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica – O Princípio da Transparência Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 442-472.
- FERRAZ, Sergio. Processo Administrativo e Constituição de 1988. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo, n. 1, jan.-mar. 1993, p. 84-87.
- _____; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do Direito Constitucional Contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. *A Democracia no Limiar do Século XXI*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- _____. *Do Processo Legislativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- _____. Reforma do Estado: O Papel das Agências. In: MORAES, Alexandre de. (Org.). *Agências Reguladoras*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 133-144.
- FERREIRA, Sérgio de Andréa. Ampla Defesa no Processo Administrativo. *Revista de Direito Público*. São Paulo, n. 19, jan.-mar. 1972, p. 60-68.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: una Propuesta Concreta. In: TÔRRES, Heleno Taveira

- (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. II, p. 294-312.
- FERRER BELTRÁN, Jordi. *Prueba y Verdad en el Derecho*. Barcelona: Marcial Pons, 2002.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- _____. *Mandado de Segurança*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. Estado de Direito e Devido Processo Legal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 209, jul.-set. 1997, p. 7 e 18.
- _____. O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 417-433.
- _____. Possibilidade Jurídica de Anulação, Mediante Ação Judicial, de Decisão de Mérito Proferida pelo Conselho de Contribuintes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* (Coords.). *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, pp. 271-292.
- FIGUEIREDO, Marcelo. *O Controle da Moralidade na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- FIORINI, Bartolome A. *Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [19—].
- FLOREZ-VALDÉS, Joaquín Arce y. *Los Principios Generales del Derecho y su Formulación Constitucional*. Madrid: Civitas, 1990.
- FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito Econômico*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- FORTES, Bonifácio. Delegação Legislativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 62, out.-dez. 1960, p. 353-387.
- FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. 14. ed. México: Editorial Porrúa, 1971.
- FRANCO, Fernão Borba. *Processo Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2008.
- FRANCO SOBRINHO, Manuel de Oliveira. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1979.
- _____. As Garantias Jurídicas no Processo Administrativo. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, n. 448, fev. 1973, p. 11-23.
- FREITAS, Juarez. *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. Reexame dos Conceitos de Convalidação, Anulação, Revogação e Autorização no Direito Administrativo. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Temas de Direito Público: Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 312-332.

- FRONTONI, Elisabetta. Spunti in Tema di Delegificazione: “Rilegificazione” e Sottrazione dei Regolamenti in Delegificazione All’Abrogazione Referendaria. In: MODUGNO, Franco. *Trasformazioni della Funzione Legislativa: Crisi della Legge e Sistema delle Fonti*. Milano: Giuffrè, 2000.
- FURLAN, Anderson. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 13-99.
- FUX, Luiz. *Curso de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- GABARDO, Emerson. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002.
- GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- GALIANO, Leonardo de Faria. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 445-470.
- GALLEGO ANABITARTE, Alfredo; MENÉNDEZ REXACH, Angel. *Acto y Procedimiento Administrativo*. Barcelona: Marcial Pons, 2001.
- GALLIGAN, D. J. *Due Process and Fair Procedure*. Oxford: Clarendon Press, 1996.
- GALVÃO, Rodrigo. Devido Processo Legal, Ampla Defesa e Contraditório no Processo Administrativo. *Revista IOB de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 21, set. 2007, p. 121-132.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Problemas del Derecho Público al Comienzo de Siglo*. Madrid: Civitas, 2001.
- _____. *Legislación Delegada, Potestad Reglamentaria y Control Judicial*. Madrid: Civitas, 1998.
- _____. O Princípio da Legalidade na Constituição Espanhola. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 86, abr.-jun. 1988, p. 5-13.
- _____; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2001, v. I.
- GARCIA, Emerson. *Conflito Entre Normas Constitucionais: Esboço de uma Teoria Geral*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- GARCÍA NOVOA, César. *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi, 2001.
- GARCÍA-PELAYO, Manuel. *As Transformações do Estado Contemporâneo*. Tradução Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- GELLHORN, Ernest; LEVIN, Ronald M. *Administrative Law and Process*. 4th. ed. St. Paul: West Publishing CO, 1997.
- GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Editora UNESP, 1991.
- _____. Risco, Confiança e Reflexividade. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na*

- Ordem Social Moderna. Tradução Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997, p. 219-234.
- GODOI, Marciano Seabra de. Sobre a Possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em Juízo, Decisões Definitivas dos Conselhos de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*: 9º Volume. São Paulo: Dialética, 2005, p. 396-410.
- _____. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.
- GÓES, Gisele Santos Fernandes. Razoável Duração do Processo. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário*: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Reflexões e Anotações sobre os Crimes Tributários. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 509-526.
- GONÇALVES, Antonio Manoel. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 427-436.
- GONÇALVES, Fábio Fraga. Princípio da Proteção da Confiança – Análise a Luz dos Postulados da Moralidade e da Eficiência. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 3, jan.-jun. 2005, p. 217-231.
- GONZÁLEZ PEREZ, Jesús. *La Ética en la Administración Pública*. 2. ed. Madrid: Civitas, 2000.
- GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000, t. II e III.
- _____. *Procedimiento Administrativo y Recursos Administrativos*. Buenos Aires: Jorge Alvarez Editor, [19—].
- GRANDO, Felipe Esteves. A Apreciação de Inconstitucionalidade no Contencioso Administrativo como Direito Fundamental do Contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 163, abr. 2009, p. 33-43.
- GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- GRECO, Leonardo. As Garantias Fundamentais do Processo na Execução Fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 361-382.
- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação – uma Visão Funcional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

- _____. Do Poder à Função. In: FERRAZ, Roberto (Coord). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 165-176.
- _____. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 702-709.
- _____; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024, p. 752-780.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. O Princípio da Ampla Defesa no Processo Civil, Penal e Administrativo. In: *O Processo em sua Unidade II*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 56-69.
- _____; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- GUASP, Jaime. *Concepto y Método de Derecho Procesal*. Madrid: Civitas, 1997.
- GUASTINI, Ricardo. *Teoria e Dogmatica Delle Fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, v. I, t. I.
- GUEDES, Demian. *Processo Administrativo e Democracia: Uma Reavaliação da Presunção de Veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento Tributário e sua Invalidação*. Curitiba: Juruá, 2004.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2001.
- _____. *Teoria Processual da Constituição*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.
- _____. Epistemologia Sistêmica para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 587-596.
- GUERRA, Sérgio. *Discrecionalidade e Reflexividade: Uma nova teoria sobre as escolhas administrativas*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha. O Processo Fiscal. In: *Problemas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1962, p. 99-154.
- HARADA, Kiyoshi. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 385-406.
- HAURIU, Maurice. *Principios de Derecho Público y Constitucional*. Tradução Carlos Ruiz del Castillo. Granada: Editorial Comares, 2003.
- HAYEK, Friedrich A. *The Constitution of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1992.
- HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso. As Funções e Autonomia Atípicas dos Tribunais Administrativos – Breve Ensaio. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Processo Administrativo Tributário e Previdenciário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 41-90.

- HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Tradução Leandro Stok e Francisco M. B. Cejas. Rosario: Nova Tesis, 2004.
- HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 345-391.
- HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.
- HOFMANN, Paulo. *Razoável Duração do Processo*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999.
- ITALIA, Vittorio. *Diritto Costituzionale*. Milano: Giuffrè, 2002.
- JARDIM, Afrânio Silva. *Direito Processual Penal*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- JUNQUEIRA, Helena Marques. A Importância da Prova Produzida no Processo Administrativo Fiscal. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 95-107.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. *O Direito das Agências Reguladoras Independentes*. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25, out. 1997, p. 68-79.
- _____. Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, jun. 1998, p. 108-132.
- KELSEN, Hans. *A Democracia*. Tradução Ivone Castilho Benedetti *et al.* São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- KEYNES, Edward. *Liberty, Property, and Privacy: Toward a Jurisprudence of Substantive Due Process*. Pennsylvania: Penn State Press, 1996.
- KOMMERS, Donald P. *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*. 2nd. ed. Durham: Duke University Press, 1997.
- LACOMBE, Américo Masset. A Moralidade e a Eficiência na Administração Tributária. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 1, jan.-jun. 2004, p. 1-12.
- _____. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- LALANNE, Guillermo A. Las Facultades de la Administración Tributaria: Las actuaciones de los inspectores y deberes de colaboración. In: ALTAMIRANO,

- Alejandro. *El Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, p. 109-152.
- LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. I.
- LARENZ, Karl. *Derecho Justo*: Fundamentos de Etica Juridica. Tradução Luis Díez Picazo. Madrid: Civitas, 2001.
- _____. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LEVIN, Ronald M.; GELLHORN, Ernest. *Administrative Law and Process*. 4th. ed. St. Paul: West Publishing CO, 1997.
- LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e Autoridade da Sentença*. 2. ed. Tradução Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- LIMA, Fernando E. Juan. El Silencio Administrativo en el Derecho Argentino. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 151-176.
- LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- LOBO, Maria Tereza Cárcomo. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 240-252.
- LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário*: Execução Fiscal e Ações Tributárias. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 365.
- LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; NEDER, Marcos Vinicius. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2002.
- LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. *O Procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares*. Coimbra: Coimbra Editora, 1995.
- LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo Procedimento*. Tradução Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: UNB, 1980.
- _____. *Sociologia do Direito*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 1983, vols. I e II.
- LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. *Lançamento, Processo Administrativo e Extinção do Crédito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- LUSTOZA, Helton Kramer. A análise da constitucionalidade de norma tributária pelo Conselho de Contribuintes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 78, jan.-fev. 2008, p. 93-121.
- MACEI, Demetrius Nichele. *A Verdade Material no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

- _____. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. Ação da Fazenda Pública para anular Decisão da Administração Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* São Paulo, n. 112, jan. 2005, p. 46-66.
- _____. Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 134-159.
- _____. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 116-136.
- _____. Decadência do Direito de Constituir Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 163, abr. 2009, p. 57-63.
- _____. Processo Administrativo Tributário: Eficiência e Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: CAMPOS, Marcelo (Coord.). *Direito Processual Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 50-82.
- _____. (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.
- _____. ; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 413-447.
- MACHADO, Schubert Farias. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 579-592.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.
- _____. Notas sobre as Alterações no Processo Administrativo Fiscal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 13º Volume*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 214-226.
- _____. Inconstitucionalidade de Declaração de Inconstitucionalidade de Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 98, nov. 2003, p. 91-99.
- _____. ; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 413-447.
- MACHADO, Tiziane; ARAGÃO, Carolina. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 593-609.

- MAFFINI, Rafael. *Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
- MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do Lançamento Tributário: Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- MAIHOFFER, Werner. Principios de una Democracia en Libertad. In: HESSE, Konrad *et al.* (Orgs.). *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons, 2001, p. 217-324.
- MALERBI, Diva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 116-133.
- MANEIRA, Eduardo. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 2, jul.-dez. 2004, p. 61-67.
- MARIENHOFF, Miguel S. *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [s/d], t. I.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Novas Linhas do Processo Civil*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do Processo de Conhecimento: A Tutela Jurisdicional Através do Processo de Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- _____. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.
- _____. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. Princípio da Razoável Duração do Processo e o Processo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 629-652.
- _____. Suspensão Judicial do Crédito Tributário, Lançamento e Exigibilidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: 2º Volume*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 49-64.
- MARQUES, José Frederico. *Instituições de Direito Processual Civil*. Campinas: Millenium, 2000, v. II.
- _____. A Garantia do “Due Process of Law” no Direito Tributário. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 5, jul.-set. 1968, p. 28-33.
- MARTÍN, José María; USÉ, Guillermo F. Rodríguez. *Derecho Procesal Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1987.
- MARTINES, Temistocle. *Diritto Costituzionale*. 10. ed. Milano: Giuffrè, 2000.
- MARTINS, André Felipe Saide. *A Prova do Fato Jurídico no Direito & Processo Tributários*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002.
- _____. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 23-53.
- _____. (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- MARTINS, Natanael. Questões de Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*: 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1997, p. 91-105.
- _____. A Questão do Ônus da Prova e do Contraditório no Contencioso Administrativo Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 107-117.
- _____. ; DI PIETRO, Juliano. A Ampla Defesa e a Inconstitucionalidade no Processo Administrativo: Limites da Portaria nº 103/2002. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, abr. 2004, p. 99-117.
- MARTINS, Ricardo Marcondes. O Conceito Científico de Processo Administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, jan.-mar. 2004, p. 321-381.
- MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência Administrativa*: Publicidade, motivação e participação popular. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MASSAGÃO, Mário. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Max Limonad, [19—].
- MASTRANGELO, Claudio. *Agências Reguladoras e Participação Popular*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005.
- MAURER, Hartmut. *Contributos para o Direito do Estado*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- _____. *Direito Administrativo Geral*. Tradução Luís Afonso Heck. Barueri: Manole, 2006.
- _____. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.
- MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción al Estudio del Derecho*. 53. ed. México: Editorial Porrúa, 2002.
- MAYTON, William T.; AMAN JR. Alfred C. *Administrative Law*. 2nd. ed. St. Paul: West Group, 2001.
- McCLOSKEY, Robert G. *The American Supreme Court*. 3rd. ed. Chicago: The University of Chicago Press, 2000.
- MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

- _____. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- _____. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- _____. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- _____. Processualização e Publicidade dos Atos do Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 121-126.
- _____. Segurança Jurídica e Confiança Legítima. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 114-119.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança*. 23. ed. Atualização por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23. ed. Atualização por Eurico de Andrade de Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Bule Filho. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. O Processo Administrativo (Teoria Geral, Processo Disciplinar e Processo Fiscal). In: ABUJAMRA JÚNIOR, João (Coord.). *Direito Administrativo Aplicado e Comparado*. São Paulo: Resenha Universitária, 1979, t. I.
- MELLO, Antônio Carlos de Martins. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 100-114.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001
- _____. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. Controle Judicial dos Atos Administrativos. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 65, jan.-mar. 1983, p. 26-38.
- _____. Legalidade – Discricionariedade – Seus Limites e Controle. *Revista de Direito Público*, São Paulo, nº 86, abr.-jun. 1988, p. 42-59.
- _____. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, 1999, p. 12-18.
- MELLO, Cláudio Ari. Fragmentos Teóricos sobre a Moralidade Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, jan.-mar. 2004, p. 93-116.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, v. I.
- MELLO, Shirlei Silmara de Freitas. *Tutela Cautelar no Processo Administrativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

- MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo*: Federal, Estadual e Municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- _____. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 194-216.
- _____. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 183-210.
- _____. Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 93-104.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Limitações dos Direitos Fundamentais. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade. In: *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 305-362.
- MENÉNDEZ REXACH, Angel; GALLEGO ANABITARTE, Alfredo. *Acto y Procedimiento Administrativo*. Barcelona: Marcial Pons, 2001.
- MERKL, Adolfo. *Teoría General del Derecho Administrativo*. Granada: Editorial Comares, 2004.
- MILL, John Stuart. *A Liberdade e o Utilitarismo*. Tradução de Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- MINATEL, José Antonio. Procedimento e Processo Administrativo Tributário: Dupla Função Administrativa, com Diferentes Regimes Jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 321-344.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
- _____. *Textos Históricos do Direito Constitucional*. Lisboa: Imprensa Nacional – Casa da Moeda, 1990.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado das Ações*. Campinas: Bookseller, 1998, t. 1.
- _____. Independência e Harmonia dos Poderes. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 20, abr.-jun. 1972, p. 9-20.
- MONTI, Laura. El Principio del Informalismo en el Procedimiento Administrativo. In: *Procedimiento Administrativo*: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 29-40.
- MORAES, Alexandre de. Agências Reguladoras. In: MORAES, Alexandre de. (Org.). *Agências Reguladoras*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 13-38.

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. II.
- MORAES, Germana de Oliveira. *Controle Jurisdicional da Administração Pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MOREIRA, Bernardo Motta. *Controle do Lançamento Tributário pelos Conselhos de Contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.
- MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei nº 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. Processo administrativo e princípio da eficiência. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coord.). *As Leis de Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 320-341.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, v. V.
- _____. A Constituição e as Provas Ilicitamente Obtidas. In: *Temas de Direito Processual: Sexta série*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- _____. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. *Direito Regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- _____. Juridicidade, Pluralidade Normativa, Democracia e Controle Social. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 91-113.
- MUÑOZ, Guillermo Andrés. Los Plazos. In: *Procedimiento Administrativo: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho*. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 41-47.
- MURPHY, Celia Maria de Souza; CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo Administrativo de Consulta Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. *Processo Administrativo Tributário: Das Decisões Terminativas Contrárias à Fazenda Pública*. Barueri: Manole, 2004.
- _____. Processo Administrativo Tributário do Estado de São Paulo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 66, jan.-fev. 2006, p. 256-275.
- NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- _____. *Por uma Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- NASCIMENTO, Rogério José Bento Soares do. *Abuso do Poder de Legislar: Controle Judicial da Legislação de Urgência no Brasil e na Itália*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

- NEDER, Marcos Vinicius. Aspectos Formais e Materiais no Direito Probatório. In: NEDER, Marcos Vinicius et. al. (Coords.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 13-33.
- _____; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2002.
- NEPOMUCENO, Raul; SALES, Deborah. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 274-305.
- NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- NICOLITT, André Luiz. *A Duração Razoável do Processo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- NOGUEIRA, Alberto. *O Devido Processo Legal Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- _____. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.
- NUNES, Castro. *Do Mandado de Segurança*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. Participação Administrativa. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (Coords.). *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 401-427.
- OLIVEIRA, Joyce Chagas de. *Responsabilidade Pessoal do Agente Público por Danos ao Contribuinte*. Curitiba: Juruá, 2014.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 194-221.
- _____; BIANCO, João Francisco. A Questão da Apreciação da Constitucionalidade de Lei pelos Conselhos Federais de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: 2º Volume*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 117-128.
- OLIVEIRA, Robson Carlos de. O princípio constitucional da razoável duração do processo, explicitado pela EC n. 45 de 08.12.2004, e sua aplicação à execução civil: necessidade de que o Poder Judiciário através dessa norma-princípio flexibilize as regras jurídicas e passe a aplicá-las, garantindo um efetivo e qualificado acesso à justiça. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et al. (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

- OTTO, Ignacio de. *Derecho Constitucional: Sistema de Fuentes*. Barcelona: Ariel, 1998.
- PALHARINI JÚNIOR, Sidney. Celeridade Processual – Garantia Constitucional Pré-Existente à EC N. 45 – Alcance da “Nova” Norma (art. 5º, LXXVIII, da CF). In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- PASIN, João Bosco Coelho. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 412-426.
- PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- PELLEGRINO, Carlos Roberto. Acerca da Motivação do Ato Administrativo. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 179-192.
- PEREZ, Marcos Augusto. *A Administração Pública Democrática: Institutos de Participação Popular na Administração Pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.
- PERTENCE, Sepúlveda. A Exigência ou não da Decisão Final do Processo Administrativo de Lançamento para Viabilizar a Denúncia por Crimes Contra a Ordem Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 91, 2003, p. 224-237.
- PESTANA, Márcio. *A Prova no Processo Administrativo Tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- PIERCE JR., Richard J.; SHAPIRO, Sidney A.; VERKUIL, Paul R. *Administrative Law and Process*. 3rd. ed. New York: Foundation Press, 1999.
- PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, ago. 2001, p. 119-126.
- PIRES, Adilson Rodrigues. Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Fiscal. Prazo para Conclusão do Processo em Primeira e Segunda Instâncias. In: ROCHA, Sergio André Rocha (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 20-42.
- _____. O Processo de Inclusão Social sob a Ótica do Direito Tributário. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 75-98.
- PIZOLIO, Reinaldo. Decisão Administrativa Favorável ao Contribuinte e Impossibilidade de Ingresso da Fazenda Pública em Juízo. In: PIZOLIO,

- Reinaldo (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 271-282.
- PONDÉ, Lafayette. Considerações sobre o Processo Administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 130, out.-dez. 1977, p. 1-11.
- PONT MESTRES, Magin; PONT CLEMENTE, Joan Francesc (Coords.). *Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2003.
- PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 2, jul.-dez. 2004, p. 51-60.
- _____. Segurança Jurídica e Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 266-287.
- PONTES, Ítalo Farias. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 448-461.
- PORTA, Marcos. *Processo Administrativo e o Devido Processo Legal*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- PREVIDE, Renato Maso. A Importância da Decisão Final Administrativa Frente ao Recebimento da Denúncia. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 62, maio-jun. 2005, p. 184-191.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Do Lançamento Tributário: Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. A Revisão do Lançamento Tributário (o Controle do Ato de Lançamento como Fator de Segurança Jurídica). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: 6º Volume*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 113-139.
- _____. Concomitância de Processos nas Vias Administrativas e Judicial. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 1, jan.-jun. 2004, p. 263-276.
- _____. O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 37, jan-fev. 2009, p. 53-98.
- _____. O Processo Administrativo Tributário e a Propositura da Ação Penal por Crime contra a Ordem Tributária. In: Machado, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 565-578.
- _____. Princípios que Norteiam a Constituição e o Controle Administrativo do Crédito Tributário. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). *Teoria Geral da Obrigação*

- Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 471-499.
- QUINTANA, Segundo V. Linares. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Editorial “Alfa”, [19—].
- RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. 6. ed. Tradução L. Cabral de Moncada. Coimbra: Armênio Amado, 1997.
- RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- RASPI, Arturo Emilio. El Silencio de la Administración. In: *Procedimiento Administrativo: Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho*. Buenos Aires: Editorial Ciencias de la Administración, 1998, p. 121-132.
- REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. Da Democracia Liberal à Democracia Social. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 71, jul.-set. 1984, p. 23-39.
- REDENSCHI, Ronaldo. Processo Administrativo Tributário. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coords.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 171-236.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. Processo Administrativo Tributário em Perspectiva de Cidadania Democrática. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 383-422.
- RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. *O Princípio da Imparcialidade da Administração Pública*. Coimbra: Almedina, 1996.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- _____. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 145, out. 2007, p. 99-115.
- RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.
- RIPERT, Georges. *A Regra Moral nas Obrigações Cíveis*. 2. ed. Tradução Osório de Oliveira. Campinas: Bookseller, 2002.
- ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 136, out.-dez. 1997, p. 5-29.
- ROCHA, Sergio André Rocha. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.
- _____. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

- _____. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- _____. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: O Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- _____. (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- _____. A Importância do Processo Administrativo Fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 239, jan.-mar. 2005, p. 33-44.
- _____. Alguns Apontamentos sobre os Institutos da Prescrição e da Decadência. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, n. 7, out. 2003.
- _____. A Tributação na Sociedade de Risco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 179-223.
- _____. Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 612-660.
- _____. Inconstitucionalidade da exigência do depósito de 30% do valor do tributo para que se possa interpor recurso na esfera administrativa federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, jun. 2000, p. 115-123.
- _____. Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, nov. 2005, p. 90-106.
- _____. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- _____. Apontamentos sobre o Mandado de Segurança Coletivo Tributário: Coisa Julgada e Concomitância com o Processo Administrativo Fiscal. In: MAZZEI, Rodrigo; NOLASCO, Rita Dias (Coords.). *Processo Civil Coletivo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 590-606.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 253-258.
- _____. O Princípio da Moralidade no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 120-128.
- _____. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.
- RODRIGUES, Horácio Wanderlei. EC n. 45: Acesso à Justiça e Prazo Razoável na Prestação Jurisdicional. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.).

- Reforma do Judiciário*: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 147-188.
- _____. Processo Administrativo Tributário e a Impossibilidade de Anulação de Decisão Administrativa de Mérito “Coisa Julgada” pelo Poder Judiciário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* (Coords.). *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 313-336.
- RODRÍGUEZ, María José. *El Acto Administrativo Tributario*: Con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo. Buenos Aires: Ábaco, 2004.
- ROMERO, Maria Fera. *Aplicabilidad de las Normas Éticas en la Administración Pública Gallega*. Santiago de Compostela: Xunta de Galicia, 1999.
- ROSA JR., Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- ROSA, Maria Daniela Bachega Feijó. Impossibilidade de os julgadores administrativos se esquivarem de apreciar alegações de inconstitucionalidade sob o argumento de que lhes é defeso interpretar. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 67, mar.-abr. 2006, p. 195-211.
- ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000.
- ROSSI, Júlio Cesar. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 473-491.
- SALDANHA, Nelson. *Sociologia do Direito*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- _____. Da Magna Carta ao Poder Constituinte: Os Fundamentos da Teoria Constitucional Contemporânea nas Experiências Históricas Inglesa e Francesa. In: *As Tendências Atuais do Direito Público*: Estudos em Homenagem ao Professor Afonso Arinos. Rio de Janeiro: Forense, 1976.
- SALES, Deborah; NEPOMUCENO, Raul. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 274-305.
- SANCHES, José Luís Saldanha. *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito*: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1985.
- SANDULLI, Aldo M. *Il Procedimento Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1959.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SANTIAGO, Julio Cesar. Processo Administrativo Fiscal e sua Concomitância com o Judicial: Reflexões sobre o Parágrafo Único do Artigo 38 da LEF.

- Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 30, jan.-fev. 2012, p. 20-36.
- SANTOS, Cairon Ribeiro dos. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 134-151.
- SANTOS NETO, João Antunes dos. *Da Anulação Ex Officio do Ato Administrativo*: Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004.
- SARAIVA, Marcia Tamburini Porto. *A Lei Federal nº 9.784/99: Base para uma Codificação Nacional de um Direito Processual Administrativo?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- _____. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- _____; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.
- SAVARIS, José Antonio. O Processo Administrativo e a Lei nº 9.784/99. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, jul. 2003, p. 79-97.
- SCAFF, Fernando Facury. Direitos Fundamentais, Depósito Recursal Administrativo e Controle de Constitucionalidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*: 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006, p. 76-95.
- SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 288-301.
- _____. Da Magna Carta ao Poder Constituinte: Os Fundamentos da Teoria Constitucional Contemporânea nas Experiências Históricas Inglesa e Francesa. In: *As Tendências Atuais do Direito Público: Estudos em Homenagem ao Professor Afonso Arinos*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 287-320.
- SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. *A Participação Popular na Administração Pública: o Direito de Reclamação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade Material no “Processo” Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*: 3º Volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 141-159.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

- _____. A motivação dos atos administrativos, em especial do lançamento tributário. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 41-46.
- _____. Controle administrativo da legalidade do lançamento tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 62, maio-jun. 2005, p. 81-96.
- _____. Decisão de Autoridade Fiscal – Preclusão do seu Critério Jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, mar. 1997, p. 62-75.
- _____. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 327-331.
- _____. Princípios de Direito Administrativo Tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 51, jul.-ago. 2003, p. 233-245.
- _____. Procedimento de Revisão de Despacho Aduaneiro: Necessidade de Motivação. In: *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.
- _____. O Processo Administrativo Fiscal e os Princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência da Administração Pública. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: 4º Volume*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 7-18.
- _____. Processos Judicial e Administrativo Concomitantes; Autuação subsequente à Ação Judicial de Iniciativa do Contribuinte e Devido Processo Administrativo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Processo Administrativo Fiscal: 2º Volume*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 11-15.
- _____. Lançamento Tributário Definitivo – Sua Imutabilidade – Coisa Julgada Administrativa em Matéria Fiscal. In: *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.
- _____. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 115-133.
- SHAPIRO, Sidney A.; VERKUIL, Paul R.; PIERCE JR., Richard J. *Administrative Law and Process*. 3rd. ed. New York: Foundation Press, 1999.
- SICHES, Luis Recasens. *Filosofía del Derecho*. 14. ed. México: Editorial Porrúa, 1999.
- SILVA, Clarissa Sampaio. *Limites à Invalidação dos Atos Administrativos*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- _____; SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 251-273.
- SILVA, José Afonso da. *Processo Constitucional de Formação das leis*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

- _____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, v. I.
- SILVA, Sergio André Rocha. G. da. A Tributação na Sociedade de Risco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 179-223.
- _____. Inconstitucionalidade da exigência do depósito de 30% do valor do tributo para que se possa interpor recurso na esfera administrativa federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, jun. 2000, p. 115-123.
- SILVA, Valcir Natalino da. O Princípio Constitucional da Razoável Duração do Processo (art. 5º, LXXVIII, da CF). In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional N. 45/2005*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 785-786.
- _____. *Em Busca do Ato Administrativo Perdido*. Coimbra: Almedina, 2003.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- SIMÕES, Mônica Martins Toscano. *O Processo Administrativo e a Invalidação de Atos Viciados*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- SIQUEIRA, Natércia Sampaio; SILVA, Clarissa Sampaio. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 251-273.
- SLERCA, Eduardo. *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- SLIWKA, Ingrid Schroder; ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro. *Direito Processual Tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo em Debate*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2007.
- _____. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- _____. Agências Reguladoras. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 216, abr.-jun. 1999, p. 125-162.
- SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.
- SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 115-146.
- _____. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 492-519.

- SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de; SCHOUERI, Luís Eduardo. Verdade Material no “Processo” Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*: 3º Volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 141-159.
- SPALDING, Alessandra Mendes. Direito Fundamental à Tutela Jurisdicional Tempestiva à Luz do Inciso LXXVIII do artigo 5º da CF Inserido pela EC N. 45/2004. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário*: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional N. 45/2004. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. A Importância do Procedimento Administrativo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 84, out.-dez. 1987, p. 64-74.
- _____. Motivação do Ato Administrativo como Garantia dos Administrados. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 75, jul.-set. 1985, p. 118-127.
- _____. Princípio da Publicidade Administrativa (Direito de Certidão, Vista e Intimação). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 199, jan.-mar. 1995, p. 97-110.
- _____. Processo e Procedimento Administrativo no Brasil. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coord.). *As Leis de Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 17-36.
- SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999.
- TABORDA, Maren Guimarães. Função Administrativa e Função de Governo: o “giro do conceito” e a condução política do Estado. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito*: Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 262-292.
- TÁCITO, Caio. Do Estado Liberal ao Estado de Bem-estar Social. In: *Temas de Direito Público*: Estudos e Pareceres. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. I, p. 377-382.
- Estudos e Pareceres. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. I, p. 309-314.
- _____. Direito Administrativo Participativo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 216, jul.-set. 1997, p. 1-6.
- _____. Poder de Polícia e Polícia do Poder. In: *Temas de Direito Público*: Estudos e Pareceres. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. I, p. 545-556.
- TAMER, Sergio Victor. *Fundamentos do Estado Democrático e a Hipertrofia do Executivo no Brasil*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.
- TARUFFO, Michele. *La Prueba de los Hechos*. Tradução Jordi Ferrer Beltrán Madrid: Editorial Trotta, 2002.
- TAVARES, André Ramos. Análise do duplo grau de jurisdição como princípio constitucional. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo, n. 30, jan.-mar. 2000, p. 177-186.

- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Princípios Fundamentais do Processo Administrativo. In: CAMPOS, Marcelo (Coord.). *Direito Processual Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 9-26.
- TEIXEIRA, Daniel Alves. *Praticidade no Direito Tributário: Fundamento e Controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. I.
- _____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- _____. Prova e Aplicação do Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 603-627.
- TORNAGHI, Hélio. *A Relação Processual Penal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- _____. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- _____. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, 2003, p. 40-64.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- _____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- _____. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- _____. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. I e II.
- _____. A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 427-445.
- _____. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 51-61.
- _____. Mutações do Estado Fiscal. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (Coords.). *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem*

- a Diogo de Figueiredo Moreira Neto. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 1053-1079.
- _____. O Direito da Ampla Defesa e a Processualidade Tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 553-568.
- _____. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 6, nov.-dez. 2003, p. 9-20.
- _____. Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, jul. 1999, p. 78-83.
- _____. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- TOURINHO, Arx da Costa. A delegação legislativa e sua irrelevância no Direito brasileiro atual. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 54, abr.-jun. 1977.
- TRAIBEL, José Pedro Monteiro. La Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 500-515.
- TRIBE, Laurence. *American Constitutional Law*. 2nd. ed. New York: The Foundation Press Inc., 1988.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Os Princípios do Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: 4º Volume*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 57-78.
- TUCCI, Rogério Lauria; TUCCI, José Rogério Cruz e. *Constituição de 1988 e Processo*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- USÉ, Guillermo F. Rodriguez; MARTÍN, José María. *Derecho Procesal Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1987.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Uma breve introdução ao Direito Processual Tributário com enfoque no Direito Processual Tributário e algumas de suas vicissitudes atuais. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 32, mar.-abr. 2008, p. 111-131.
- VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s/d].
- VARGAS, Jorge de Oliveira. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 435-444.
- VECCHIO, Giorgio del. *Filosofía del Derecho*. 9. ed. Barcelona: Bosch, 1991.

- VERGOTTINI, Giuseppe. A “Delegificação” e a sua Incidência no Sistema de Fontes do Direito. Tradução Fernando Aurélio Zilveti. In: BARROS, Sérgio Resende; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Constitucional: Estudos em Homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 163-178.
- VERKUIL, Paul R.; PIERCE JR., Richard J.; SHAPIRO, Sidney A. *Administrative Law and Process*. 3rd. ed. New York: Foundation Press, 1999.
- VILAR FILHO, José Eduardo de Melo. Sanções Penais Tributárias: Reflexões. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 484-495.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 1998.
- WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* (Coords.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional N. 45/2005*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976.
- _____. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- _____. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- _____. A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, abr. 2004, p. 17-44.
- _____. Da Inconstitucionalidade da Exigência como Condição de Admissibilidade de Recurso no Processo Administrativo ou Geral e no Processo Administrativo Fiscal em Particular. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 101, fev. 2004, p. 7-35.
- YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do Estado Social e Democrático de Direito. MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 619-632.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Simplicius Simplicissimus – os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 22, 2008, p. 179-192.

ZOCKUN, Carolina Zacaner; ZOCKUN, Maurício. Natureza e Limites da Atuação dos Tribunais Administrativos. *Revista Interesse Público*, Belo Horizonte, n. 44, jul.-ago. 2007.

ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner. Natureza e Limites da Atuação dos Tribunais Administrativos. *Revista Interesse Público*, Belo Horizonte, n. 44, jul.-ago. 2007.