

O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO EQUILÍBRIO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Luciana Rosa da Fonseca Costa

Mestranda em Direito Empresarial
Faculdade de Direito Milton Campos
Especialista em Direito Processual Civil pela UNIFENAS

Sumário:

1. Introdução; 2. O tema processual no âmbito da administração pública; 2.1. Processo tributário; 2.2. Procedimento tributário; 3. Garantias constitucionais do processo; 3.1. Garantia de acesso à justiça fiscal; 3.2. O contraditório e a ampla defesa; 3.3. Devido processo legal; 3.3.1. O contencioso administrativo fiscal como princípio garantidor do devido processo legal; 4. O equilíbrio da relação jurídica tributária; 4.1. A Constituição Federal assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal como instrumento de equilíbrio da relação jurídica tributária; 5. Bibliografia; 6. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

É importante observar que a evolução dos estudos jurídicos nos conduz à compreensão de que o Processo Administrativo Fiscal não tem sido pesquisado com a profundidade que ele está a merecer.

A relevância da sua atuação, como meio adequado para solucionar conflitos entre Fisco e contribuinte, só começou a ser destacada nas últimas duas décadas. Anteriormente, as regras utilizadas para a sua aceitação no ordenamento jurídico e devido funcionamento apresentavam-se limitadas por alguns instrumentos legais de constituição duvidosa, sem que as apoiassem princípios estabilizados e que fortalecessem sua tramitação regular.

A significativa consciência da doutrina sobre essa deficiência científica suportada pelo Processo Administrativo determinou que investigações com maior intensidade fossem assumidas e concluíssem pela necessidade de ele ser dotado de postulados precisos refletidores da sua afirmação, homenageando, portanto, a sua vocação de, no âmbito do atuar administrativo, ser via, também, de solução dos conflitos tributários.

O disciplinamento desse tipo de atividade administrativa, de dedicar-se ao julgamento de litígios, após ter sido submetida a profundas análises, em consequência do esforço científico voltado para estruturá-la, passou a se submeter, no Brasil, a uma série de princípios que foram estabelecidos com base em regramentos postos, especialmente, na Carta Magna de 1988, no Código Tributário Nacional e em outras disciplinas legais presentes no campo do Direito Administrativo e do Direito Tributário.

Necessário reafirmar a importância que a teoria jurídica contemporânea empresta aos efeitos produzidos pelos princípios inseridos no âmbito do Direito Constitucional.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o processo administrativo surgiu com um perfil novo, por ter inserido, de forma expressa, o contencioso administrativo.

No capítulo dedicado aos Direitos e Garantias Fundamentais, a Constituição Federal, em seu art.5º, LV, assegura a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

Temos que a segurança mencionada no art. 5º, inciso LV da CF/88 é a segurança jurídica que repousa na igualdade de tratamento a todos os cidadãos, e aos contribuintes em especial, nas relações processuais com a administração.

O processo administrativo é a decorrência natural da divergência de interpretação entre o Fisco, que deseja receber determinada receita que considera devida, e o contribuinte, que não a quer entregar por entendê-la indevida. Para esta tensão, há necessidade de uma solução processual, que os arts. 142 e 145 do CTN colocam como de revisão do lançamento.

Tal revisão consiste em autêntico processo administrativo e, se assegurado por lei complementar, ou com eficácia de, até 05.10.1998, passou a ser cláusula pétrea constitucional, a partir daquela data, por força do art. 5, inc. LV, da Lei Suprema e de forma muito mais alargada, pois tal revisão deve assegurar amplo e incontestável direito ao contraditório e à defesa, sem limitações que possam reduzi-lo. E tal direito não poderá mais ser retirado, sequer por emenda constitucional, pois vedada a sua supressão por força do art. 60, § 4º, inc. IV, da Constituição Federal de 1988.

Constata-se que entre as garantias da lei maior há expressa menção à ampla defesa no processo administrativo, ou seja: os princípios do contraditório e da ampla defesa devem ser observados não só no processo judicial, mas também no âmbito administrativo.

Ao mencionar o contraditório, a Lei Maior está formulando exigência explícita de que a edição do ato administrativo naquelas situações se efetue mediante desenvolvimento de relação jurídica processual, em que posições jurídicas correspondentes a direitos, faculdades e ônus existam tanto para a administração como para os contribuintes.

No art.5º em seu inciso LIV, estabelece o devido processo legal: ninguém será privado da liberdade de seus bens sem o devido processo legal. E o devido

processo legal abrange também as hipóteses de conflitos de interesses, entre o fisco e o contribuinte, oferecendo oportunidade de apresentar defesa, suas provas, de contrapor seus argumentos, enfim, a possibilidade de influir na formação do ato final. O devido processo legal desdobra-se, principalmente, nas garantias do contraditório e da ampla defesa, aplicadas ao processo administrativo.

Acentua Alberto Xavier que o "direito de defesa e contraditório são, por sua vez, manifestações do princípio mais amplo do devido processo legal (due process of law) consagrado no XV Aditamento à Constituição dos Estados Unidos da América, cuja Seção 1ª, 2ª., assegura que ninguém pode ser 'privado de sua vida, liberdade ou propriedade sem processo justo e disciplinado por lei'" (XAVIER, Alberto. Do lançamento - Teoria...,1997:161).

Constata-se assim, que o processo administrativo tributário não poderá mais ser tido como um meio voltado a viabilizar decisões estatais segundo critérios de conveniência e oportunidade, eis que há direitos de caráter processual a serem tutelados, constitucionalmente assegurados ao contribuinte.

Qualquer que seja a corrente assumida, o certo é que os princípios informativos do Processo Administrativo Fiscal constituem norte a que, de modo cativo, a autoridade administrativa fiscal, no exercício da função de julgar, está vinculada ao seu cumprimento, sob pena de, caso não os obedeça, cometer prevaricação, abuso de poder, desvio de finalidade e atentar contra a moralidade administrativa.

Instituído o Estado, tem ele prerrogativas destinadas ao atendimento das finalidades estabelecidas no ordenamento jurídico normativo. Todavia, há os direitos e as garantias do cidadão, tal como consagrados no art. 5º da CF/88. Deve o ordenamento jurídico preservar a compatibilidade de sua existência comum, em benefício da pacificação social e da manutenção dos direitos, principalmente do contribuinte na área tributária.

A submissão do Estado às regras do Direito é uma das características mais importantes do Estado Democrático de Direito.

O interesse público, tal como fixado em nosso ordenamento jurídico, há que ser perseguido na forma determinada pela Constituição e pelas leis, o que significa que a atividade do Estado não está sujeita apenas à lei, mas a todo o ordenamento jurídico em que a lei se insere, numa hierarquia de normas.

Portanto, podemos afirmar que a Constituição da República de 1988 assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal como instrumento de acerto da relação tributária, como garantia da ampla defesa, e os meios e recursos a ela inerentes, não podendo haver restrições quanto à possibilidade de

demonstrar fatos, provas e interpretações jurídicas, no exame e julgamento da defesa do contribuinte.

O processo administrativo é indispensável para a regular apuração, exigência e constituição do crédito fazendário. O processo constitui instrumento necessário para conferir segurança e certeza ao acerto tributário, mediante o controle de sua legalidade.

2. O TEMA PROCESSUAL NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O tema do processo administrativo tem seu conceito chave no inc. LV do art. 5º da Constituição Federal, mas ainda que inserida neste inciso, o processo no âmbito da administração pública acha-se também ubicada no tratamento que a matéria do direito administrativo recebeu no texto da Constituição de 1988.

Ao cercar certos procedimentos no âmbito da administração pública, com garantias fixadas ao processo judicial - contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes - a Constituição Cidadã concebeu o "processo administrativo" com as dimensões e alcance do princípio do Estado de Direito e do princípio democrático.

O tema do processo administrativa adquiriu com a Constituição de 1988 uma nova dimensão, que irá repercutir no exame das questões fundamentais relativas ao processo administrativo tributário.

Os princípios constitucionais ostentam normatividade incontestável, sendo superiores a quaisquer outras normas, em razão do conteúdo nelas cristalizados. Por isso, desempenham uma função positiva consistente na afirmação do conteúdo de todas as regulações jurídicas, pois toda norma que o forma deve-se identificar com os princípios constitucionais, haurindo a sua validade na coerência e compatibilidade com eles.

E desempenham, ainda, função negativa, consistente na recusa de introdução no sistema jurídico de norma cujo conteúdo se contraponha aos princípios acolhidos constitucionalmente. São, assim, os princípios constitucionais, o ponto de partida e o ponto de chegada da interpretação jurídica.

Pois bem, conjugando os princípios constitucionais da legalidade, os demarcam os direitos de propriedade, o de petição e o da equiparação do processo administrativo ao processo judicial (art.5º, LV), podemos ver que todos eles, pelo teor de seu conteúdo e alcance na ordenação jurídica, acabam por limitar a atividade estatal, de forma a impedir que ela se desenvolva mediante

procedimentos que não sejam juridicamente regulados e controlados, bem assim, fora dos limites por eles previamente demarcados.

Temos também, que as relações do Estado com o cidadão foram alteradas substancialmente no texto de 1988, que demarcou o perfil institucional da administração pública, consolidando a sua constitucionalidade, ao desempenhar os princípios fundamentais que dominam o seu regime jurídico.

A Constituição Pátria requer que a administração, no seu modo de atuar, quer dizer, no desempenho de suas funções próprias, obedeça a todos os princípios que presidem a sua atividade, especialmente os contidos no seu art. 37. Neste, acham-se expressos os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade: e, implícitos, os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e motivação.

Todos esses princípios tratam do conteúdo e alcance da legalidade administrativa no Estado Democrático de Direito.

Como a atividade tributária, identificada nos procedimentos voltados à exigibilidade, fiscalização e arrecadação tributária, é atividade administrativa de teor eminentemente infralegal, somente poderá ser exercida com a observância de procedimentos que resguardem os direitos de contribuintes. Eis o teor da eficácia do princípio da legalidade administrativa.

Em obediência ao princípio da legalidade em matéria tributária, pode-se afirmar que a lei reguladora do tributo não atribui ao Poder Executivo uma esfera de atuação criadora, conferindo, entre muitas alternativas possíveis, validade a qualquer atuação razoável escolhida pela administração tributária.

Portanto, o inc. LV do art. 5º da Constituição Pátria dá nova dimensão aos atos da administração tributária: veda à administração pública exigir tributos ou aplicar penalidades por infração à legislação tributária sem assegurar ao contribuinte o instrumento do processo administrativo tributário.

2.1. PROCESSO TRIBUTÁRIO

A distinção entre procedimento e processo tem sua razão de ser em nosso sistema constitucional, no qual o princípio básico do exercício dos três poderes estatais, de acordo com o princípio do Estado de Direito e do princípio democrático, está na legitimação de validade de seus atos segundo um procedimento juridicamente regulado.

O processo administrativo recebeu índole constitucional a partir da Constituição Federal vigente, tornando-se meio indispensável e obrigatório para o controle e a apuração dos atos praticados pelos agentes da Administração Pública, tendo como princípios informadores e norteadores de seu conteúdo e desenvolvimento o princípio da legalidade, moralidade, publicidade, impessoalidade, imparcialidade, razoabilidade, devido processo legal, ampla defesa, contraditório, motivação, direito de petição e busca da verdade material.

José Eduardo Soares de Melo corrobora este alcance constitucional recebido pelo processo administrativo tributário, ao ensinar que é "fácil perceber que o processo administrativo foi alçado à dignidade constitucional, tornando-se instrumento obrigatório para a apuração e o controle dos atos da Administração Pública, o que permitirá constatar se foram observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (art. 37 da CF), compreendendo-se os cânones da razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público (art. 111 da Constituição do Estado de São Paulo)" (MELO, José Eduardo Soares de. Problemas..., 1998:175).

Como bem esclarece Alberto Xavier: "em geral, processo (de procedere) significa uma sucessão de atos, fatos ou operações que se agrupam segundo uma certa ordem para atingir um fim. Mas na linguagem jurídica científica o conceito tem sido empregado para exprimir apenas aquelas sucessões de atos, fatos ou operações cujo objetivo fundamental é a decisão de um conflito de interesses jurídicos relevantes.

Deste modo, abarca o mesmo grupo de atividades que a expressão juízo, mas tem sobre ela o mérito de melhor retratar o fenômeno, não deixando na sombra a função de comando da sentença, nem o processo executivo que assenta num conflito de interesses e constitui uma forma especial de lide. Acresce que o termo sugere com nítida vantagem a natureza dinâmica do instituto.

Demarcou-se assim o conceito de processo pela função jurisdicional que visa prosseguir: o processo em sentido rigoroso ou técnico seria mais especificamente apenas o que se desenrola perante os tribunais comuns, chegando Carnelutti a sugerir que a expressão 'processo judicial' envolve em si mesma uma tautologia" (XAVIER, Alberto. Do procedimento..., 1976:8).

Tendo em vista o entendimento de Alberto Xavier, é relevante mencionar que na doutrina processualista é praticamente unânime a posição de que o processo requer a função jurisdicional. Ao comentar essa função no âmbito do processo administrativo tributário, Alexandre Barros Castro assim escreveu que "também não reconhecemos adequada a expressão função administrativa judicante, uma vez que esta nada mais é do que uma função administrativa, capaz

de gerar equívocos, ao querer identificar outra função distinta daquela" (CASTRO, Alexandre Barros. Procedimento..., 1996:31).

A Constituição Federal ao formular a exigência de "processo administrativo", qualificou-o como procedimento com participação dos interessados no ato final, em contraditório e ampla defesa (com os meios e recursos a ela inerentes), ou seja, o autêntico processo que, necessária e obrigatoriamente, deve ocorrer no âmbito da Administração Pública sempre que presente controvérsia a respeito de direitos, que poderão ser afetados pelo ato administrativo ou de acusados em geral.

O processo administrativo não só se direciona à realização da justiça ao caso concreto, pelo contraditório e ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes. Mas também, notadamente, por propiciar que o processo administrativo se transforme num instrumento para evitar decisões ilegais (controle de legalidade dos atos administrativos no âmbito da própria Administração Pública ou o denominado "autocontrole"). Com esta função finalística, de que a ordem jurídica deve ser preservada ou mantida, o processo administrativo comparece no contexto constitucional direcionado à justiça e à pacificação social, escopos perseguidos tradicionalmente pelo processo judicial.

Ressalte-se que a relevância do processo administrativo, em sua crescente evolução e abrangência pela ordem constitucional vigente, denota-se também pela própria natureza da atividade estatal praticada pelo ente tributante, no que se refere à apuração do crédito tributário, pois tal atividade somente pode ser exercida respeitando-se os direitos dos contribuintes, assegurados nos princípios constitucionais.

Quanto ao aspecto da forma do processo administrativo, diz-se que é um processo absolutamente formal, necessariamente documentado, tal como o processo judicial tributário, onde a prova é constituída basicamente por documentos escritos.

O processo administrativo não é um instrumento preparatório de processo judicial e, também, desconsiderando o instituto da consulta, o processo administrativo fiscal serve para verificação da existência de obrigação tributária e pode continuar até tornar-se um processo litigioso, pois, a Constituição da República somente prima pela imparcialidade no processo judicial, e não no processo administrativo, justificando-se, assim, a possibilidade de revisão das decisões administrativas pelo Poder Judiciário.

O processo administrativo fiscal, sem prejuízo da preservação de suas características próprias, atingiu elevado grau de importância para a justa aplicação dos interesses do Fisco e dos direitos do contribuinte, trazendo inclusive em seu

conteúdo o que se pode chamar de jurisdicionalização do processo administrativo, pois já tornou-se inerente em sua composição e desenvolvimento a sistemática adoção das regras e princípios do processo judicial, especialmente em relação aos pressupostos garantidores da ampla defesa, a ser exercida em todas as instâncias administrativas de julgamento.

Faz-se necessário anotar que o objetivo final do processo administrativo fiscal, após a verificação, análise e apuração dos atos administrativos praticados por agentes público, ao longo de todas as fases do processamento, é a aplicação da Justiça Fiscal, e para que se concretize tal finalidade, necessariamente, deverão ser consideradas as garantias trazidas pelos princípios constitucionais.

Portanto, não há como tratar do processo administrativo fiscal ou fazer valer sua existência sem a observância dos direitos e garantias fundamentais contidos nos princípios constitucionais vigentes, os quais irradiam todos os seus efeitos para a composição, o desenvolvimento e a finalidade das lides em instância administrativa de natureza tributária.

2.2. PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

Os atos oriundos do poder estatal, tais como leis, atos administrativos e sentenças, são tradutores daquela entidade abstrata que é o poder. Como esta concretização do poder em ato não se dá de modo instantâneo, o que se interpõe entre o poder e o ato recebe o nome de função. A manifestação peculiar, mais típica, do modo de fazer-se o poder em ato é o que se denomina por procedimento, ou melhor, o modo pelo qual se produz o exercício de uma função estatal. Como consequência, pode-se afirmar que, em nosso sistema constitucional, o procedimento é a regra estabelecida como diretriz no modo de atuação estatal, sendo o processo uma de suas espécies.

Em outras palavras, procedimento administrativo é um complexo de atos, ou seja, é uma sucessão regrada de atos e termos conjugados, no tempo e no espaço, tendo em vista um objetivo comum. No caso do procedimento administrativo-fiscal o objetivo comum a ser alcançado é o próprio lançamento, ou seja, um procedimento, um conjunto de atividades desenvolvidas visando o controle da legitimidade e legalidade dos próprios atos da administração no campo da tributação.

Para Alberto Xavier, procedimento administrativo é a sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte de uma autoridade ou órgão administrativo (XAVIER, Alberto. Do procedimento..., 1976:89).

Emílio Betti menciona que procedimento administrativo consiste em "vários atos jurídicos sucessivos visando à mesma finalidade, dos quais todo ato que segue pressupõe necessariamente o precedente, preparando e prenunciando o seguinte. A forma mais completa de procedimento se encontra no campo do direito público, nas figuras do procedimento jurisdicional administrativo" (Emílio Betti, citado por Ruy Barbosa Nogueira. Direito..., 1971:185).

Para o jurista Oswaldo Aranha Bandeira de Mello "o procedimento compreende várias manifestações de vontades sucessivas, de diferentes órgãos administrativos, exteriorizando atos administrativos autônomos, que constituem etapas a antecederem a manifestação de vontade, consubstanciada no ato jurídico final, a que se ligam. Aqueles atos perfazem o ciclo para a prática deste. Por isso se chamam atos preparatórios. São pressupostos do ato jurídico conclusivo. Aliás, após este, pode ainda continuar o procedimento com os atos jurídicos complementares. Por conseguinte, há pluralidade de atos jurídicos para se obter resultado último. Embora não tenham todos a mesma natureza e não sejam contemporâneos, são ordenados em processo logicamente estabelecido. Cada um é distinto do outro e cada um constitui parte de um todo. O procedimento se diz perfeito quando efetivados todos os momentos previstos para a sua completa realização" (BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. Princípios gerais..., 1969:478).

O procedimento administrativo em nosso Direito Positivo tem início com o próprio lançamento, que está conceituado na forma do art. 142 do Código Tributário Nacional.

O procedimento administrativo além de instrumento contemporâneo de organização estatal objetivando a maximização da eficiência no desempenho da função administrativa, constitui fundamental mecanismo de subordinação do Estado às limitações constitucionais concernentes ao exercício de suas funções, notadamente no que tange ao respeito dos direitos e garantias individuais no bojo da relação jurídica administrativa, pois permite que, através do processo administrativo, as ilegitimidades ocorridas no decorrer do procedimento sejam imediatamente apontadas e sanadas.

O procedimento constitui importante mecanismo de concretização do ideal de subordinação de toda a função administrativa à disciplina jurídica de proteção do indivíduo contra o arbítrio estatal, na medida em que a constitucionalidade de todos os atos que compõem o procedimento podem ser avaliados *pari passu* por aqueles que sofrem os seus efeitos, possibilitando a busca da imediata tutela jurídica contra qualquer arbitrariedade eventualmente cometida.

No Direito Tributário, processo e procedimento administrativo são conceitos conexos. O lançamento tributário, núcleo da função administrativa em matéria

tributária, por definição legal, constitui um procedimento e, enquanto tal, constitui uma série de atos dirigidos a um fim (exigência fiscal) que podem ser questionados pelo sujeito passivo através do processo administrativo fiscal. Em outras palavras, o processo administrativo fiscal é o instrumento (inclusive pela sua natureza de garantia constitucional) através do qual o procedimento administrativo passa pela filtragem da sua legitimidade constitucional.

Será assegurado ao cidadão, nas suas relações com o Estado, autêntico processo por efetiva a observância da garantia de proteção a direitos fundamentais. A exigência de processo representa, assim, aquela garantia que deverá propiciar, em termos de eficácia, a fruição completa das declarações de direitos.

Deste modo, a Constituição Cidadão, ao cercar os procedimentos no âmbito da Administração Pública com garantias fixadas ao processo judicial - contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes - concebeu o processo administrativo em geral, e em especial o processo administrativo tributário, com as dimensões e alcance do princípio do Estado de Direito e do princípio democrático.

3. GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO PROCESSO

3.1. GARANTIA DE ACESSO À JUSTIÇA FISCAL

A garantia de acesso à justiça, prevista no inc. XXXV do art.5º, estabelece que nenhuma lei poderá afastar da apreciação do Poder judiciário lesão ou ameaça de lesão a direitos.

Deve-se entender que não se trata apenas das lesões a direitos, mas também da ameaça de lesão a direitos. Sempre que uma pessoa sentir que seu direito se encontra ameaçado de lesão pode pleitear que a função jurisdicional seja implementada, por qualquer dos Poderes do Estado.

Não se deve entender tal princípio apenas como garantia de acesso ao Poder Judiciário, mas de efetivo acesso à Justiça, ou seja, aos meios e recursos inerentes à função jurisdicional. Sabe-se que tal função encontra-se espraiada por todo o Estado, e não apenas no Poder Judiciário. Neste se concentra o monopólio da função judicial. Logo, também o Poder Executivo detém parcela da função jurisdicional, bem como o Poder Legislativo.

Tem-se que a atividade administrativa que visa à cobrança do tributo, desde a iniciativa da lei tributária (art. 61, § 1º, II, b, da Constituição da República de 1988) até a execução fiscal, é toda ela desenvolvida pelo Poder Executivo. O Poder Legislativo atua na aprovação da lei tributária e o Poder Judiciário controla a sua aplicação. Podemos dizer, então, que o desenvolvimento da pretensão impositiva é

exclusivo da Administração Pública, inclusive para reconsiderar os atos dos seus funcionários que tenham agido em desconformidade com a lei tributária.

A relação jurídica tributária terá sempre como partes a Administração Pública, ou alguém por ela delegado mediante lei, e o cidadão-contribuinte. Enquanto o procedimento estiver em desenvolvimento, a relação jurídica terá essas partes, independente do grau hierárquico ou função desenvolvida pelo funcionário público habilitado para seguir a marcha da cobrança do tributo. Portanto, somente será contemplado o ingresso de outra parte na relação quando for chamado o Poder Judiciário, que virá em substituição às partes originais e conflitante para solucionar a controvérsia (processo tributário).

Portanto, o princípio da garantia de acesso à justiça não está inserido apenas no inc. XXXV do art. 5º, mas primordialmente nele. Outras disposições instrumentalizam esta inserção, tal como o inc. LV do mesmo artigo ao mencionar o direito dos litigantes em processo judicial ou administrativo. Logo, deve-se interpretar o princípio como instrumentador do acesso à função jurisdicional, e não apenas ao Poder Judiciário.

O Pacto de San José da Costa Rica proclama, no art. 8º, § 1º que "toda pessoa tem direito a 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 para que se determinam seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer natureza".

O direito amplo de acesso à justiça fiscal estende-se também às empresas, eis que a titularidade dos direitos humanos não se restringe às pessoas físicas individualizadas, senão que compreende também aquelas que reúnem os seus esforços para a atuação por intermédio de pessoas jurídicas.

Agostinho do Nascimento Netto leciona de maneira exemplar sobre o assunto mencionando que esse acesso à Justiça como um dos níveis de acesso ao direito, talvez se apresente melhor dimensionado se o compreendermos não apenas como uma instituição, mas antes como um amálgama de instituição e valor, cuja expressão sintética poder-se-ia propor como a de uma Garantia Institucional (Acesso à Justiça: uma proposta. Disponível em: <http://www.agostinhonetto.hpg.ig.com.br/acesso.htm>).

3.2. O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estabelecem que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são

assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º., LIV, da CF/88).

O texto constitucional utiliza-se preceito que veicula a diretriz dos princípios acima mencionados para elevar à dignidade constitucional a figura jurídica do processo administrativo. Tanto que promulgada a Constituição, o processo que tramita perante a administração pública passa a integrar o ambiente do processo em geral.

A esta luz, pode-se afirmar que, ao processo administrativo, foram adjudicados os mesmos princípios e normas que, até então, eram reconhecidos como categorias específicas do processo civil e/ou do processo penal.

Considerando o enunciado da Constituição, admite-se litígios tanto no âmbito judiciário como na esfera administrativa, e nos dois modos, o litígio será resolvido por intermédio do processo.

A expressão litígio significa aquela controvérsia que acaba por colocar em campos opostos os contribuintes ou responsáveis e o fisco.

Havendo controvérsia sobre o tributo, por exemplo, instaura-se o processo que respeitará as normas de direito material e de direito formal, insculpidas em conformidade com a legalidade, ritualizadas em estrita observância do devido processo legal e dinamizadas, a partir desse instante, pelas diretrizes superiores do contraditório e da ampla defesa, deverá dirimir a questão litigiosa.

Na perspectiva jurídica, aliás, quando tratamos do fenômeno processual do contraditório, estamos diante de mais um dos atributos da isonomia, isto, segundo Ada Pellegrini Grinover.

Para que se atinja a verdade, é necessário que fique assegurado igual tratamento processual às partes.

Todos os aspectos jurídicos que envolvem a questão merecem ser considerados.

O contraditório é aquele atributo processual que habilita o sujeito da relação processual a invocar perante a autoridade judicante todas as razões de mérito que a controvérsia põe de manifesto.

Por força da dialética, regra inerente à lógica do processo, pode-se dizer que o contraditório carrega implícito consigo a idéia da busca da verdade. É que, no Estado Democrático de Direito, a dialética processual é parte integrante do jogo democrático.

A garantia do contraditório disponibiliza às partes a apresentação de sua versão sobre os fatos em questão. Não que deva ser apresentada necessariamente a versão contraditória do fato, mas disponibilizado à parte fazê-lo, caso queira. Documentos que não sejam do conhecimento de todos os litigantes devem ser disponibilizados a fim de que todos possam se manifestar sobre sua validade e correção, sob pena de nulidades da decisão que deixou de obedecer ao referido princípio.

Considerando que a finalidade do processo será, no plano formal, a de manter íntegro o direito material, não se pode denegar exame da substância constitucional que, eventualmente, envolva a lide.

O desconhecimento da questão jurídica, sobretudo a constitucional, que justifica a resistência do contribuinte, viola, além do mais, a segunda parte da ampla fórmula constitucional consubstanciada no transcrito inc. LV, do art.5º, da Constituição Federal, a questão da ampla defesa.

Essa garantia da ampla defesa é apta a por ordem ao processo, a fim de que todos os aspectos do litígio possam merecer a devida apreciação na defesa do direito de quem está questionando a tributação.

A ampla defesa deve ser operada com os meios e recursos a ela inerentes. Observa-se que não se trata apenas de disponibilizar o contraditório - ou seja, deixar que a parte se manifeste sobre os documentos ou fatos narrados ou apresentados pelo ex-adverso -, mas efetivamente possibilitar o exercício da defesa. Indeferimento de perícias, negativa de requisição de documentos, argumentos extemporâneos etc. Várias são as formas de impedir a efetivação da ampla defesa. A expressão meios e recursos a ela inerentes permite que sejam enlodadas todas as vias processuais possíveis, inclusive a administrativa; e todos os recursos processuais admitidos; todos os meios de prova que o Direito contempla.

Para Vicente Greco Filho, "a ampla defesa se traduz, em termos objetivos, englobando a instrução contraditória, em algumas soluções técnicas dentro do processo, as quais, na verdade, tornam efetiva a garantia" (GRECO FILHO, Vicente. Direito processual..., 1981:).

Se a Constituição utilizou-se da expressão ampla defesa é manifesto que não delimitou o teor normativo da controvérsia ao nível das normas que se situam nos escalões inferiores da pirâmide normativa.

Defesa, analisando no sentido amplo, é o poder jurídico em que se acha investido o litigante para arrazoar, com o armamento que o sistema jurídico lhe confere, todos os argumentos aptos a evidenciarem seu ponto de vista.

A garantia de ampla defesa apresenta três características fundamentais: a primeira diz respeito a qualquer procedimento administrativo tributário e não apenas ao de aplicação de penalidade pecuniária; a segunda, torna obrigatória para a Administração a abertura da fase litigiosa do procedimento fiscal; e, por último, impede que se exclua do contraditório o recurso hierárquico interposto pela Fazenda.

De feito, a garantia constitucional protege o contribuinte assim contra o lançamento de tributos como contra a aplicação de penalidades. Na vigência constitucional anterior é que alguns juristas, fazendo-se fortes na redação sucinta do art. 153, § 15, restringiam o direito de defesa aos acusados, o que pressupunha ter havido a aplicação de penalidade. Pontes de Miranda chegava a afirmar: "A defesa, a que alude o § 15, é a defesa em que há acusado; portanto, a defesa em processo penal, ou processo fiscal-penal ou administrativo, ou policial" (MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição..., 1971:235). A referência constitucional no Texto de 1988 aos litigantes estendeu a qualquer procedimento administrativo em que haja litígio o direito à ampla defesa.

"A consequência da garantia constitucional está em que será obrigatória a abertura da fase contraditória do lançamento, sempre que assim o desejar o contribuinte" (PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. O direito à defesa..., 1991:88). Independente de existência de legislação local que regulamente a fase litigiosa do procedimento, podendo o juiz proceder ao controle da ofensa ao direito fundamental.

O direito de ampla defesa deve ser garantido também pelas legislações que admitem ou não o recurso hierárquico para os Secretários de Fazenda ou autoridades singulares contra o julgamento pelo Conselho de Contribuinte e demais órgãos paritários favorável ao sujeito passivo. A decisão da autoridade administrativa singular, que quase sempre se vale do parecer de funcionário fazendário, será inconstitucional se não for aberta vista ao contribuinte para contra-arrazoar.

O relator do processo administrativo, deve examinar os argumentos opostos pela parte, inclusive de inconstitucionalidade, e, mediante voto fundamentado, decidir a respeito da matéria.

Cabe ao julgador administrativo interpretar e fundamentar sua decisão na Lei Maior, sempre que a norma tributária se encontre em manifesta rebelião contra a Constituição.

É necessário que se tenha adequação da norma legal ao fundamento que lhe dá sustentação, amparado no devido processo legal, que exige tratamento

cuidadoso da matéria processual posta sob seu controle, e na estrita aplicação do princípio do contraditório e da ampla defesa, o tribunal administrativo estará bem e fielmente cumprindo a missão institucional que lhe confere a ordem jurídica e prestigiando o Estatuto Processual do Contribuinte.

3.3. DEVIDO PROCESSO LEGAL

Explicitada na Constituição de 1988 por meio do art. 5º, inc. LIV, o princípio integra o ordenamento jurídico e é enunciado nos seguintes termos: "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal".

Para Hely Lopes Meirelles "a defesa é garantia constitucional de todo acusado, em processo judicial ou administrativo, e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal dos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação. Processo administrativo sem oportunidade de ampla defesa ou com defesa cerceada é nulo" (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito..., 1996:595).

O devido processo legal não é um princípio de forma, mas de conteúdo. E não deve ser analisado em um sentido rigorosamente positivista, pois fazê-lo implicará em seu esvaziamento.

Obedecer ao devido processo legal não é apenas obedecer à lei, mas ao Direito, ao ordenamento jurídico, aos valores consagrados por uma dada sociedade e cristalizados em normas. Não se trata de analisar apenas a forma, mas também, e principalmente, o valor das aspirações políticas juridicizadas nos vários princípios do ordenamento jurídico.

O direito ao devido processo administrativo é inerente à própria função administrativa ou, em outras palavras, não se concebe a função administrativa sem a garantia do devido processo administrativo onde deve ser assegurado ao administrado todas as oportunidades para contraditar as afirmações formuladas pela autoridade pública.

O processo administrativo constitui, na ideologia constitucional, o filtro de legitimidade constitucional pelo qual passa a vontade estatal. Tal filtragem realiza-se materialmente através do contraditório e da ampla defesa de modo que, ao final, a atuação estatal represente a máxima - e possível - afirmação dos desideratos legais e constitucionais. O processo administrativo no sistema pátrio não impede que a atuação estatal então impugnada venha a ser questionada perante o Poder Judiciário, todavia permite que a própria Administração controle a legalidade de seus atos, afastando arbitrariedades evidentes, e defina com clareza

qual é, no seu entender, a melhor regulação possível para o caso submetido à sua apreciação.

Tem-se que a relação tributária nasce, é mantida e se extingue, vale dizer, ganha dimensões no mundo jurídico mediante o processo administrativo. Não há dúvidas que o direito tributário é modo lícito de invasão nos bens que integram o patrimônio do contribuinte.

Sem o devido processo, que se inicia com o lançamento e que culmina com a decisão final proferida pela jurisdição administrativa, não pode o poder fiscal preparar-se para, mediante execução forçada, assenhorear-se de parcela do patrimônio do administrado.

O direito ao devido processo administrativo é inerente à própria função administrativa ou, em outras palavras, não se concebe a função administrativa sem a garantia do devido processo administrativo onde deve ser assegurado ao administrado todas as oportunidades para se defender das afirmações formuladas pela autoridade pública.

Partindo para a prática, o Código Tributário Nacional estabelece um minucioso procedimento para a apuração e cobrança do crédito tributário, que decorre de atividade da Fazenda Pública, tendo por objetivo a constituição de dívida ativa, regularmente inscrita por autoridade competente, dotada de liquidez e certeza, compreendendo o controle administrativo da legalidade, mediante a observância de específicas condições.

Determina ainda, que o termo de inscrição da dívida ativa, autenticado por autoridade competente, indicará obrigatoriamente (I) o nome do devedor, o dos co-responsáveis e, sempre que possível, o domicílio e as respectivas residências; (II) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; (III) a origem e a natureza do crédito, com a especificação do dispositivo de lei em que se fundamenta; (IV) a data em que foi inscrita; e (V) o número do processo administrativo de que se originar o débito.

Esses requisitos (art. 202, caput e parágrafo 5º, do CTN, reproduzido no art. 2º da Lei nº 6.830/80) são fundamentais para a plena validade da dívida, uma vez que a omissão de qualquer deles constitui causa de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente (art. 203 do CTN).

A Fazenda Pública, tanto a Federal, quanto a Estadual, Distrital ou Municipal, tem a necessidade de formar o seu próprio título executivo, como condição necessária para exigir judicialmente o respectivo crédito tributário. É vedado promover medidas judiciais constringendo o patrimônio dos particulares,

sem que se tenha procedido a prévio processo regular para a apuração do débito tributário e de seu respectivo devedor.

O apontado crédito tributário representa o direito que o poder público tem de perceber valores dos particulares, em face da realização do respectivo fato gerador, concretizado com a ocorrência de todos os aspectos previstos na lei. Mediante a prática de negócios jurídicos, prestações de serviços públicos específicos e divisíveis, valorização imobiliária decorrente de obras públicas etc., a pessoa jurídica de direito público passa a ter o direito à devida prestação pecuniária, isto é, ao recebimento do referido valor (em dinheiro) dos contribuintes ou responsáveis.

Neste sentido, o CTN determinou a obrigação do agente fiscal de efetuar o lançamento tributário, entendido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e de todos os elementos que a compõem (sujeito passivo, materialidade, base de cálculo e alíquota), sob pena de responsabilidade funcional (art.142 e parágrafo único).

O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo, ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (art.147).

O devedor tem a obrigação de informar ao Fisco todas as operações, estados, fatos e situações ocorridos num determinado período de tempo, em razão do que a Fazenda tem condição de adequá-los à legislação aplicável e emitir o ato de lançamento.

O lançamento de ofício (art.149) também é previsto para diversas situações em que o contribuinte, de qualquer modo, deixa de apurar e liquidar suas obrigações tributárias.

Essas práticas fiscais consubstanciam a necessidade e a existência de um autêntico processo administrativo, em que o Fisco lança o tributo e o contribuinte tem assegurado o direito de exercer sua defesa, concluindo pela constituição do crédito tributário efetivamente devido.

3.3.1. O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO PRINCÍPIO GARANTIDOR DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

A Constituição de 1988 assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal como instrumento de acerto da relação tributária, uma vez que o princípio de acesso à justiça não diz respeito apenas ao acesso ao poder judiciário, mas efetivamente à função jurisdicional, que é espraiada pelo ordenamento jurídico.

Acrescentando, o princípio do devido processo legal não é uma norma sem conteúdo, como acima demonstrado. É imperioso que seja considerado como um instrumento de busca da justiça, e não apenas uma regra de procedimento. Trata-se de um princípio e não de uma regra.

Assim, de conformidade com o ordenamento constitucional hoje vigente, é direito do contribuinte ver seus atos apreciados pelos órgãos competentes em razão dos princípios do devido processo legal e do acesso à justiça.

4. O EQUILÍBRIO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O equilíbrio da relação jurídica tributária desenvolvido na área administrativa é ato conjunto praticado pelo contribuinte e Fisco com o fim específico de ajustar os interesses em debate.

As partes desenvolvem atividade vinculada, com limites definidos pela legislação específica, que impulsiona para um resultado determinado com o objetivo de ver corrigida anomalia detectada no cumprimento da lei. Há propósitos comuns a serem alcançados pelos sujeitos envolvidos com a instalação do processo administrativo, no qual esforços são praticados para a eliminação do erro constatado ou com possibilidade de ocorrer.

A relação jurídica é sustentada pela observância de um conjunto de princípios voltados à esfera da atuação do Estado e do contribuinte. Objetiva, tais princípios, a que seja instalado com perfeito entendimento entre aquelas partes, tudo submetido, conforme as estruturas do nosso ordenamento jurídico, aos ditames da legalidade e das regras democráticas cultivadas pela Nação.

O ajustamento da relação jurídica tributária conduz à uma caracterização essencial e fundamental que é a de ser fenômeno de imposição de paz tributária entre o cidadão contribuinte e o fisco.

O Estado, por determinação da Lei Maior, não pode impor restrições ou impedir que, por via administrativa, esse momento de pacificação seja alcançado. Constitui obrigação de sua parte tudo desenvolver para tanto definir. O cidadão tributado ou em condições de sê-lo tem direito subjetivo assegurado pela Constituição da República de buscar no âmbito das atividades desenvolvidas pela administração pública um modo de ser de satisfação e de tranquilidade pessoal e patrimonial.

Há de se tornar eficaz a efetiva vontade que o constituinte colocou na nossa Constituição da República no sentido da convivência pacífica entre os homens e

entre estes e as instituições a que estão subordinados, por ser um dos princípios fundamentais a ser seguido pelo Poder Público e pelo cidadão.

Revela-se como destaque social, o objetivo do Estado de solucionar, por todos os elementos que o compõem, de modo pacífico, os litígios, quer tais instalem-se na ordem interna, quer na ordem internacional.

A regra posta no preâmbulo da Carta Magna, pela sua significação e grau hierárquico absoluto, não pode ser ignorada pela autoridade tributante, agente do Estado, em se tratando de relação tributária conflitante. Senão vejamos, "(...) instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, (...)" (Preâmbulo da Constituição Da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988).

Cabe ao Estado, em nível administrativo, organizar-se para apreciar a pretensão do contribuinte de ver solucionado os seus embates com o fisco, com pronunciamento dos agentes administrativos que recebam competência legal para o exercício dessa missão.

Registre-se que não é só no preâmbulo da Carta Maior que está assegurado ao contribuinte o direito de, pelo caminho do processo administrativo tributário, alcançar o equilíbrio da relação jurídica tributária.

Conforme preceitua o art. 3º da Constituição da República, em seu inciso IV, é dever do Estado promover o bem de todos, pelo que inclui-se, para ser alcançado tal panorama, o cultivo pela paz nas relações de diversas espécies e a sua conseqüente implantação, inserindo-se neste contexto a harmonização do conflito tributário pelo processo administrativo.

Temos que uma das funções administrativas do Estado é concebida como tendo a obrigação de aplicar concretamente a lei, dela extraíndo o máximo do seu conteúdo e do que ela pretende produzir, subjugada por fatores ou razões impulsionados pelos interesses ou anseios do cidadão.

Há de se prestigiar o exercício de qualquer atividade judicante pela administração, desde que não exclua a possibilidade da ação do Poder Judiciário, e seja feita visando a realizar a vontade da Carta magna a que o Estado tem a obrigação de torná-la eficaz e efetiva, especialmente, no campo destinado a que os atritos solucionados para que se obtenha uma existência harmônica e paz social.

4.1. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL ASSEGURA AO CONTRIBUINTE O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE EQUILÍBRO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A atual Constituição da República Federativa do Brasil é enfática e incisiva em assegurar ao contribuinte o processo administrativo como instrumento de equilíbrio da relação tributária. Não se trata, apenas de um direito, mas sim de um direito inserido no texto constitucional como garantia fundamental e, portanto, dentro das chamadas cláusulas pétreas. Dizer o contrário é interpretação equivocada.

O art. 5º, inc. LV, da Constituição de 1988 menciona que "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes". Este enunciado anterior torna patente a amplitude conferida pelo atual texto ao princípio do devido processo legal.

A Constituição Federal subordinou o processo administrativo fiscal aos princípios do contraditório e do devido processo legal, vocacionando-o como um autêntico instrumento de acerto da relação jurídica tributária.

No processo administrativo fiscal, o contribuinte e a administração ocupam posição paritária na instrução do processo, conjugando-se de imediato o princípio do contraditório e o devido processo legal.

Por outro lado, a efetiva regulação normativa da Constituição de 1988 impõe a conceituação do processo administrativo fiscal sob o ângulo da proteção dos direitos subjetivos e dos interesses legítimos dos contribuintes, inscrevendo-os como garantia constitucional, na forma prescrita no art. 5º, inc. XXXIV, alínea "a" e inc. LV.

A administração, em processo administrativo fiscal, cinge a sua atividade em rever a legalidade dos atos tributários, por iniciativa do contribuinte, em ordem a servir a função subjetiva de instrumento de defesa dos direitos dos particulares.

Para esse efeito e com essa finalidade, o contribuinte, ao se defender no processo administrativo fiscal, terá de precisar os motivos de fato e de direito em que fundamenta a sua impugnação, os pontos de discordância e as razões e provas que possui, de acordo com o disposto no art. 1º, inc. III, do Dec. 70.235/72, com a redação dada pela Lei 8.748/93.

Por esta mesma razão, o art. 151, inc. III, do Código Tributário Nacional confere efeito suspensivo à impugnação, determinando, em consequência, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Não há como aceitar restrições ao direito de defesa do contribuinte no acerto da relação tributária, como, por exemplo, a limitação de prova documental ou a admissão de confissão presumida, por efeito de uma suposta revelia.

Ainda que o acerto da obrigação tributária tenha ocorrido mediante um processo administrativo, onde fora observado o devido processo legal, permitindo-se ao sujeito passivo o exercício da ampla defesa, se este restar inconformado com a cobrança do tributo ou com a penalidade que lhe é imposta poderá ir ao Judiciário para que este Poder decida se as exigências do Fisco estão ou não em conformidade com a Constituição Federal e com as leis pertinentes.

Ao derradeiro, entendo ser de rejeitar a tese defendida por alguns autores, como Valdir de Oliveira Rocha e Plínio José Marafon, de que a inclusão do processo administrativo no inc. LV do art.5º da Constituição Federal se refere unicamente ao processo administrativo disciplinar: a uma, porque não há nada no texto constitucional que autorize semelhante interpretação restritiva; a duas, porque ela é contrária à interpretação de princípios, tal como definida no § 2º do art. 5º da Lei Maior; a três, porque, há uma relação profunda e essencial entre liberdade e tributo, que se vem ampliando no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma liberdade fiscal.

A base de lançamento conceitual do processo administrativo fiscal pode ser encontrada no normativo inscrito no inc. XXXIV conjugado com o inc. LV do art.5º da Constituição, como instrumento de defesa do direito do contribuinte.

A Constituição Federal de 1988 assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal como instrumento de equilíbrio da relação tributária, não apenas como direito, mas como garantia fundamental. Vista a questão pela ótica do contribuinte, a discussão administrativa é faculdade e, uma vez exercida, não impede nem prejudica a posterior discussão da mesma matéria na esfera judicial, se a decisão lhe for desfavorável.

5. BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

_____. Lei n. 5.172, de 25 out. 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. p. 12452.

_____. Lei 6.830, de 22 set. 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e das outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 24 set. 1980. p. 19051.

GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

Rio de Janeiro. Acesso à justiça: uma proposta. Disponível em: <<http://www.agostinhonetto.hpg.ig.com.br/acesso.htm>> Acesso em: 22 jan. 2003.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. Princípios gerais de direito administrativo. Rio de Janeiro: Forense, 1969: 478.

BRASIL. Decreto 70.235, 06 de mar. 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 07 mar. 1972. p. 1923.

_____. Lei 8.748, 09 de dez.1993. Altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União e dá outras providências. Diário Oficial da união, Brasília, 10 dez. 1993. p. 18939.

CASTRO, Alexandre Barros. Procedimento administrativo tributário. São Paulo: Atlas, 1996.

FAZZALARI, Elio. Istituzioni di diritto processuale. Padova: La casa Editrice CEDAM S.P.A.,VIII edizione, 1996.

GRECO FILHO, Vicente. Direito processual civil brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1981,1ºv: pág.51.

MIRANDA, Pontes. Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969. São Paulo: RT, 1971, t. V: pág. 235.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 21ª.ed. São Paulo: Malheiros, 1996: 595.

MELO, José Eduardo Soares de. Problemas de processo judicial tributário. Dialética, 1998, v. 2.

NOGUEIRA., Ruy Barbosa. Direito financeiro. 3. Ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971:185.

PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. O direito à defesa na Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 1991: 88.

XAVIER, Alberto. Do lançamento - Teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997:161.

_____. Do procedimento administrativo. São Paulo: José Bushatsky, 1976:8,89.