



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A inaplicabilidade das normas aparentemente inconstitucionais pelos órgãos judicantes da Administração Pública.

Felipe Esteves Weissmann

Rio de Janeiro
2013

FELIPE ESTEVES WEISSMANN

**A inaplicabilidade das normas aparentemente inconstitucionais pelos órgãos
judicantes da Administração Pública.**

Artigo apresentado como exigência de
conclusão de Curso de Pós Graduação Lato
Sensu da Escola de Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro em Direito
Administrativo.

Professora Orientadora:
Lilian Dias Coelho Guerra

Rio de Janeiro
2013

A INAPLICABILIDADE DAS NORMAS APARENTEMENTE INCONSTITUCIONAIS PELOS ÓRGÃOS JUDICANTES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Felipe Esteves Weissmann

Graduado pelo Centro Universitário Plínio Leite –
UNIPLI. Advogado. Pós-graduado em Direito
Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários – IBET.

Resumo: O tema a respeito da inaplicabilidade das normas inconstitucionais pelos órgãos judicantes da Administração Pública já foi e ainda é alvo de calorosos debates jurídicos, porquanto a sua essência permite a interpretação em dois planos: o da possibilidade e o da impossibilidade. É comum a Administração Pública, na judicância de determinados casos, aplicar legislação infraconstitucional, mesmo sabendo sê-la contrária aos princípios e regras constitucionais. E os argumentos utilizados pela Administração Pública são sempre os mesmos: a sua vinculação à lei; e a presunção de constitucionalidade das leis postas no ordenamento jurídico. A questão é bem complexa e merece atenção especial aos conceitos jurídicos, principalmente aos princípios norteadores da Administração Pública e, sobretudo, às normas jurídicas irradiadas pela Constituição Federal.

Assim, a pesquisa tratará a questão da inaplicabilidade das normas aparentemente inconstitucionais pelos órgãos judicantes da Administração Pública, em abordagem consultiva e acadêmica.

Palavras-chave: Administração Pública. Inaplicabilidade. Lei.

Sumário: Introdução. 1. A instauração do processo administrativo. 2. A competência dos órgãos judicantes da Administração Pública para deixar de aplicar normas inconstitucionais. 3. Fragilidade dos argumentos contrários ao afastamento das normas inconstitucionais pelos órgãos judicantes da Administração Pública. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A pesquisa tem o escopo de discutir se é possível a Administração Pública, quando deparada com norma visivelmente contrária à Constituição Federal, deixar de aplicá-la, principalmente em se tratando de direitos e garantias fundamentais.

No capítulo primeiro do estudo apresentado, cuidaremos de traçar o arcabouço para instauração de alguns processos administrativos, apresentando o motivo de sua instauração, peculiaridades e vantagens aos administrados.

No segundo capítulo, discutir-se-á a problemática existente para saber se os órgãos judicantes da Administração Pública exercem a função jurisdicional, bem como demonstrar-se-á o seu limite competencial.

No terceiro capítulo, fechamos o estudo, através da análise dos principais argumentos para a inclinação do veredito: “*possível* ou *impossível*” de os órgãos judicantes da Administração Pública deixar de aplicar uma norma visivelmente inconstitucional, apresentando as divergências sobre o tema abordado, esperando-se, que possam servir de subsídios para aqueles que defendem o posicionamento aqui adotado.

1. A INSTAURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A Constituição Federal em seu artigo 5º, LV, garante aos cidadãos a possibilidade de defender-se de todos os atos praticados pela Administração Pública, seja em âmbito administrativo por meio dos órgãos judicantes, seja em âmbito judicial por meio dos tribunais judiciários.

Em matéria tributária, por exemplo, vêem-se, comumente, os contribuintes valendo-se da esfera administrativa na busca de socorrer-se de eventuais distorções instauradas pelos órgãos fiscalizatórios da Administração Pública.

A legislação ordinária para o procedimento e o processo administrativo tributário federal encontra-se hoje alicerçada em dois diplomas fundamentais: um geral, consubstanciado na Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e outro especial, o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, o qual, mesmo tendo sido exarado por ato normativo do Poder Executivo, foi devidamente recepcionado em nosso sistema de normas ao *status* de lei ordinária, a rigor do art. 22, I, da Constituição Federal.

Especificamente sobre a matéria tributária, quando há a subsunção de um fato juridicamente relevante à norma jurídica tributária, nasce, infalivelmente, o fato jurídico tributário (para alguns chamado de fato gerador), condição juridicante da incidência tributária. Com efeito, para que haja o liame obrigacional entre o sujeito ativo – titular do direito subjetivo de exigir determinada prestação pecuniária – com o sujeito passivo – pessoa a quem se exige o cumprimento da obrigação – há a necessidade de ser produzida uma norma individual e concreta, aqui denominada ato jurídico administrativo de lançamento.

Entretanto, muitas vezes acontece do ato jurídico administrativo de lançamento¹ ser produzido de forma destoadada, sem que o sujeito passivo tenha praticado qualquer das hipóteses previstas no antecedente de determinada norma jurídica tributária ou, até mesmo, quando o ato administrativo de lançamento é produzido com base em lei flagrantemente inconstitucional. A partir de então, surge uma situação de “aparente conflituosidade” demarcada entre a realidade fática e a realidade jurídica. A realidade fática decorre da verdadeira situação ocorrida, ou seja, do fato que realmente existiu, enquanto a realidade jurídica é aquela que, embora não tenha ocorrido no mundo fenomênico, ocorre por meras

¹ Parte-se da premissa de que o lançamento tributário, em todas as suas modalidades, é atividade privativa da Administração Pública.

conjecturas do agente fiscalizador e, portanto, estão aptas a produzirem os efeitos jurídicos que lhe foram destinados.

Com a constatação efetiva de uma “aparente conflituosidade” (esta ocasionada normalmente por erro de descrição em um dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária RMIT), nasce para o contribuinte a possibilidade de insurgir-se contra tal equívoco. Esta insurgência inicial é chamada de impugnação ou recurso administrativo. Com a insurgência, oposição, manifestação do contribuinte contra o ato administrativo de lançamento é que é instaurado o elemento “conflito”, fator indispensável ao processo administrativo fiscal.

Assim, instaurado o processo administrativo fiscal o mesmo será remetido para um dos órgãos judicantes da Administração Pública, de acordo com cada matéria e ente federativo.

No direito brasileiro, conforme já abordado por Alberto Xavier², o julgamento da impugnação administrativa do lançamento compete ou a funcionários integrantes da Administração fiscal ou a órgãos colegiais, de composição mais ou menos paritária, integrados também por representantes do setor privado (nos moldes da “administração participada”) e que freqüentemente são denominados “tribunais”.

Com base nessas premissas, pode-se inferir que o processo administrativo fiscal é composto de duas etapas: a primeira a desenvolvida pelos órgãos de lançamento, cujo poder-

² XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Forense. 2005. p. 38.

dever consiste na formalização de ato administrativo tendente a iniciar com a obrigação tributária; já a segunda aquela desenvolvida pelos órgãos judicantes, ou seja, órgãos designados a dirimir determinado conflito ou, como pretendem alguns doutrinadores, são órgãos revisores da legalidade dos atos administrativos.

Contudo ambas as etapas possuem o fim comum: todos são órgãos vinculados à objetividade da lei, cuja aplicação e interpretação dos dispositivos legais devem ser feitos de forma imparcial, sobretudo porque a Administração Pública (sentido *lato*) deve obediência ao Estado Democrático de Direito.

2. A COMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS JUDICANTES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PARA DEIXAR DE APLICAR NORMAS INCONSTITUCIONAIS

Vimos em linhas atrás que os órgãos judicantes da Administração Pública possuem plena competência para dirimir os conflitos surgidos entre Administração e administrado. Todavia essa competência judicante somente é alcançada porque os agentes administrativos gozam de poderes para desempenhar suas funções. Diversos poderes, pois, são conferidos aos agentes administrativos, mas no presente trabalho, por se tratar especificamente de órgãos judicantes, elucidaremos apenas dois dos principais poderes, a saber: Poder Vinculado e Poder Discrecionário.

No dizer do mestre Hely Lopes Meirelles³ o poder vinculado é aquele que a lei (Direito Positivo) confere à Administração Pública a prática de atos de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização. Por sua vez, sobre o

³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 116.

poder discricionário, Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo⁴ mencionam que conveniência e oportunidade formam o poder discricionário e esses elementos permitem que o administrador público eleja, entre as várias condutas previstas em lei, a que se traduzir mais propícia para o interesse público.

Assim, traçadas essas premissas básicas, pode-se inferir que os órgãos judicantes da Administração Pública quando se valem de seus poderes para revestir de legalidade os atos administrativos praticados pelos órgãos fiscalizadores, utilizam-se de todos os instrumentos primários postos no ordenamento jurídico (Constituição Federal e lei), contando, inclusive, com total liberdade para interpretações legais, ante a conveniência e oportunidade para cada caso.

A Constituição Federal, conforme doutrina de Kelsen⁵, é a Lei Maior e situa-se no vértice da pirâmide jurídica, servindo de fundamento de validade das demais normas. A regularidade da ordem jurídica depende da obediência da ordenação jurídica à norma fundamental, de modo que a constituição é a referência obrigatória da atividade legislativa ordinária.

Portanto, antes dos agentes dos órgãos judicantes da Administração Pública vincular-se às leis postas no ordenamento jurídico, devem submeter-se ao texto áureo da Constituição Federal, pois tal máxima advém do princípio da supremacia da Constituição Federal.

⁴ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito Administrativo*. 10ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: impetus, 2006, p. 144.

⁵ Kelsen, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad, Fernando Miranda. São Paulo: Acadêmica, 1939.

Para Nagib Slaibi Filho⁶, a supremacia da Constituição é a especial característica que lhe confere predominância sobre as demais normas jurídicas, subordinando-as aos seus comandos.

Como consequência do princípio da supremacia da Constituição, nenhuma lei ou ato pode subsistir se houver incompatibilidade com a Constituição Federal, até porque segundo o escalonamento normativo proposto por Kelsen, deve prevalecer a norma hierarquicamente superior, já que ela que é o fundamento de validade da norma inferior. Acerca do tema em questão, o constitucionalista Alexandre de Moraes⁷ esclarece que:

O Poder Executivo, assim como os demais Poderes de Estado, está obrigado a pautar sua conduta pela estrita legalidade, observando, primeiramente, como primado do Estado de Direito Democrático, as normas constitucionais. Dessa forma, não há como exigir-se do chefe do Poder Executivo o cumprimento de uma lei ou ato normativo que entenda flagrantemente inconstitucional, podendo e devendo, lícitamente, negar-se cumprimento, sem prejuízo do exame posterior pelo Judiciário. (...)

Ressalta-se que as leis e atos normativos são presumidamente constitucionais. Contudo, essa presunção, por ser relativa, poderá ser afastada, tanto pelos órgãos do Poder Judiciário, por meio do controle difuso de constitucionalidade, quanto pelo Poder Executivo, que poderá recusar-se a cumprir determinada norma legal por entendê-la inconstitucional, uma vez que, assim, como os demais Poderes do Estado, também está obrigado a pautar sua conduta pela estrita legalidade, observando, primeiramente, como primado do Estado de Direito, as normas constitucionais.

Assim, independentemente do princípio da separação dos poderes, todos os poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) devem respeitar e cumprir todas as normas preconizadas na Constituição Federal. Ao Poder Executivo, o que nos interessa neste momento, é dado o poder-dever de defender e cumprir a Constituição Federal, em qualquer situação, é o que se depreende do art. 78, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, *in verbis*:

⁶ FILHO, Nagib Slaibi. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.3.

⁷ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.

Art. 78. O Presidente e o Vice-Presidente da República tomarão posse em sessão do Congresso Nacional, prestando o compromisso de manter, **defender e cumprir a Constituição**, observar as leis, promover o bem geral do povo brasileiro, sustentar a união, a integridade e a independência do Brasil. (g.n)

Da leitura do texto constitucional acima transcrito é fácil concluir que, em havendo uma norma com evidente prescrição inconstitucional, o Poder Executivo pode deixar de aplicá-la para salvaguardar a supremacia da Constituição Federal e, conseqüentemente, restabelecer o Estado Democrático de Direito.

Observe-se que essa possibilidade dos órgãos vinculados ao Poder Executivo deixar de aplicar normas nitidamente inconstitucionais já foi alvo de apreciação pelo excelso Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 221⁸. Veja-se:

Em nosso sistema jurídico, não se admite declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo com forma de lei por lei ou por ato normativo com força de lei posteriores. O controle de constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário.

Os poderes Executivo e Legislativo, por sua chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, **podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais**. (Adin 221 – Min. Moreira Alves – DJ 22.10.1993)

Sobre o tema em questão, Luiz Roberto Barroso⁹ elucida:

Todos os Poderes da República interpretam a Constituição e tem o dever de assegurar seu cumprimento. O judiciário, é certo, detém a primazia da interpretação final, mas não o monopólio da aplicação da Constituição. De fato, o Legislativo, ao pautar sua conduta e ao desempenhar a função legislativa, subordina-se aos mandamentos da Lei Fundamental, até porque a legislação é um instrumento de realização dos fins constitucionais. Da mesma forma, o Executivo submete-se, ao traçar a atuação de seus órgãos, aos mesmos mandamentos e fins. Os órgãos do

⁸ <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?classe=ADI-MC&numero=221>

⁹ BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. Saraiva, 4ª edição. p. 69.

Poder Executivo, como órgãos destinados a dar aplicação às leis, podem, no entanto, ver-se diante da mesma situação que esteve na origem do surgimento do controle de constitucionalidade: o dilema entre aplicar uma lei que considerem inconstitucional ou deixar de aplicá-la, em reverência à supremacia da Constituição.

Importante deixar claro que não se trata de declaração de inconstitucionalidade da norma pelo Poder Executivo, mas sim a não aplicação desta norma, inequivocamente inconstitucional, ante a um juízo de valor extraído entre a Constituição Federal, a norma e o caso concreto. Perceba-se, ainda, que o julgador administrativo tem a discricionariedade de não aplicar uma determinada norma em detrimento de outra. E, na situação hipotética apresentada, a própria discricionariedade do julgador está vinculando a uma Lei Maior, a Constituição Federal.

Logo, quando o julgador do órgão judicante da Administração Pública deixa de aplicar uma norma reputadamente inconstitucional, automaticamente o ato administrativo que tivera por fundamento aquela lei, há de ser anulado, em razão da sua desconformidade com a Constituição Federal.

3. FRAGILIDADE DOS ARGUMENTOS CONTRÁRIOS AO AFASTAMENTO DAS NORMAS INCONSTITUCIONAIS PELOS ÓRGÃOS JUDICANTES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Não obstante os fortes argumentos constitucionais acerca da possibilidade dos órgãos judicantes da Administração Pública deixar de aplicar determinada lei nitidamente inconstitucional, cumpre-nos destacar que parte da doutrina pátria e jurisprudência possuem entendimento diferente, contrário ao até aqui sustentado.

Antes do advento da Constituição Federal de 1988, a doutrina e jurisprudência eram unânimes em reconhecer e autorizar o Poder Executivo a deixar de aplicar uma norma inconstitucional, bem como a expedir determinações aos seus subordinados para que procedessem da mesma forma.

Contudo, com a edição da Constituição Federal de 1988 e, a partir de então, com a ampliação do rol dos legitimados para o exercício do controle de constitucionalidade, o argumento sustentando pelos seguidores da tese de que o Executivo pode deixar de aplicar uma norma aparentemente inconstitucional, objetivamente para salvaguardar a Constituição Federal (art. 78, CRFB), passou a ser questionado por alguns doutrinadores, dentre eles o Ministro Gilmar Ferreira Mendes.

A corrente contrária às proposições até aqui sustentadas (possibilidade de não aplicação das normas inconstitucionais pelos órgãos judicantes da Administração Pública) baseiam-se nos seguintes argumentos: *(i)* 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.

Contudo, não obstante todo esse arcabouço contrário à tese aqui apresentada continuamos perfilhado no entendimento de ser possível aos órgãos judicantes da Administração Pública, deixar de aplicar uma lei manifestamente inconstitucional, face, sobretudo, ao princípio da supremacia da Constituição que, em última análise, é quem garante a soberania do Estado Democrático de Direito.

Ademais, como visto já no corpo deste trabalho, quando o órgão judicante deixa de aplicar uma lei inconstitucional, ele está se valendo do seu poder discricionário, cuja margem de atuação está intimamente vinculada à Constituição Federal e, portanto, os seus atos permanecem revestidos de legalidade.

Nos dizeres de Ignacio Otto¹⁰, todos os aplicadores do Direito devem tomar a norma constitucional como uma premissa de sua decisão, ante as demais normas aplicáveis, com as seguintes conseqüências: *a)* dado que a Constituição é norma superior, haverá que examinar se as demais leis potencialmente aplicáveis são ou não com ela conformes; *b)* deverão aplicar a norma constitucional para dela extrair a solução do litígio ou, em geral, para configurar de um ou outro modo a situação jurídica em exame; *c)* deverão interpretar todo o ordenamento conforme a Constituição.

Deveras, quando o julgador do órgão judicante extrai, por meio de sua significação, que determinado enunciado é inconstitucional, o mesmo está viabilizando a maneira mais adequada de preservar a validade do texto constitucional. Trata-se, isto, sem dúvida, de interpretação conforme a Constituição.

Observe-se que a interpretação conforme a Constituição realizada pelo Poder Executivo não vulnera o princípio da separação dos poderes, porquanto a função exegética do julgador do órgão judicante da Administração Pública não se equipara ao controle de constitucionalidade em caráter definitivo, cuja competência é exclusiva do Poder Judiciário, mas tão somente visa a promover os fins constitucionais, deixando de aplicar uma norma

¹⁰ OTTO, Ignacio. *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona 1998, p. 76ss.

flagrantemente inconstitucional. Discorrendo sobre o assunto, Luis Roberto Barroso¹¹ assevera:

Em um Estado constitucional de direito, os três Poderes interpretam a Constituição. De fato, a atividade legislativa destina-se, em última análise, a assegurar os valores e a promover os fins constitucionais. A atividade administrativa, por sua vez, tanto normativa como concretizadora, igualmente se subordina à constituição e destina-se a efetivá-la. O Poder Judiciário, portanto, não é o único interprete da Constituição, embora o sistema lhe reserve a primazia de dar a palavra final. Por isso mesmo, deve ter uma atitude de deferência para com a interpretação levada a efeito pelos outros dois ramos do governo, em nome da independência e harmonia dos poderes.

Mais uma vez torna-se a dizer: não é competência do Poder Executivo declarar a inconstitucionalidade de determinada norma, mas sim deixar de aplicá-la em estrita conformidade e observância a Constituição Federal. Note-se que a lei reputada inconstitucional permanece vigente no ordenamento jurídico até que seja expurgada pelos órgãos competentes.

A doutrina, que é contrária à nossa tese, tem resistência em entender que, quando determinado órgão judicante da Administração Pública deixa de aplicar uma norma aparentemente inconstitucional, não se está declarando a sua inconstitucionalidade propriamente dita, até porque este não é – nem pode – objeto do pedido formulado pelo administrado, mas sim a causa de pedir. O que se está a fazer é um afastamento da aplicação de um texto legislativo por entendê-lo inconstitucional.

CONCLUSÃO

Foi desenvolvido ao longo deste trabalho que, uma vez surgida uma hipótese de aparente conflituosidade no ato administrativo de lançamento, quer demarcada por erro entre a realidade fática e jurídica, quer devido à utilização de norma inconstitucional pelo órgão

¹¹ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. Saraiva. 2009. p. 300.

fiscalizador, nasce para o contribuinte o direito subjetivo de insurgir-se em âmbito administrativo contra este ato, iniciando-se, por conseguinte, o processo administrativo fiscal.

Com a instauração do processo administrativo fiscal, o mesmo passa a ser desenvolvido pelos órgãos judicantes da Administração Pública; órgãos esses dotados de poder decisório, os quais, em última análise, têm o poder-dever de conferir legalidade ao ato administrativo de lançamento, sobretudo, mediante o cotejamento deste com a Constituição Federal.

Quando o órgão judicante da Administração Pública se depara com uma situação de conflituosidade, demarcada por norma inequivocamente inconstitucional, o julgador tem o dever de afastar a aplicabilidade desta norma, haja vista a sua estrita observância ao princípio da supremacia da Constituição Federal garantidor do Estado Democrático de Direito.

Importante registrar que, neste momento, quando o julgador deixa de aplicar norma flagrantemente inconstitucional, o mesmo não está declarando a inconstitucionalidade da lei propriamente dita, pois, como se sabe, tal competência é exclusiva do Poder Judiciário, mas sim está valendo-se do seu poder discricionário, para deixar de aplicar a lei reputada inconstitucional, vinculando-se, sobretudo, ao texto áureo da Constituição Federal, que tem esse julgador o dever de zelar e cumprir em qualquer circunstância.

Portanto, afora os entendimentos contrários, entendemos ser plenamente possível aos órgãos judicantes da Administração Pública deixar de aplicar leis ou atos normativos inequivocamente inconstitucionais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito Administrativo*. 10ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. Saraiva. 2009.

BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. Saraiva, 4ª edição.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Do Controle da Constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1966.

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

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad, Fernando Miranda. São Paulo: Acadêmica, 1939.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.

OTTO, Ignácio. *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona 1998.

POLETTI, Ronaldo. *Controle de Constitucionalidade das leis*. 2ª ed. Rio de Janeiro. 2000.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*, 2004.

XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Forense. 2005.