

OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A EXIGÊNCIA DO DEPÓSITO PRÉVIO NO RECURSO ADMINISTRATIVO

*Jaquiel Robimson Hammes da Fonseca**

INTRODUÇÃO

Este trabalho terá como objetivo mostrar e reafirmar a inconstitucionalidade da exigência criada pela Medida Provisória 1621/97 e suas reedições, no qual a Secretaria da Receita Federal passou exigir o depósito de no mínimo 30% do valor fiscal definido na decisão de primeira instância, para que o contribuinte que, inconformado, deseja ajuizar Recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes.

Serão observados num primeiro momento os princípios constitucionais relevantes para a discussão, pois se acredita serem violados por essa Medida Provisória.

É de extrema importância para o estudo, apresentar a estrutura no qual se encontram as atividades tributárias no país, seus órgãos com suas respectivas finalidades. Ressalta-se ainda, para desenvolver o tema, o procedimento administrativo tributário, seus requisitos, as decisões e a admissibilidade de recurso.

Após ter-se analisado os princípios fundamentais e a estrutura administrativa do processo tributário, partir-se-á para demonstração da inconstitucionalidade através dos princípios fundamentais expressos na Constituição Federal, texto jurídico maior de nosso país. Observando assim, o desrespeito que essa Medida Provisória causou frente ao Estado Democrático de Direito.

* Mestrando em Direito pela UNIMAR – Universidade de Marília – Marília – SP – Brasil. Graduado em Direito (UNITRI). Especialista em Direito Constitucional (UNISUL).

A preocupação, no presente trabalho, como já enfocado, será dado aos princípios que acreditam serem violados. Assim, defender-se-á a violação do princípio constitucional da ampla defesa, por ser direito subjetivo do contribuinte de obter análise de um órgão independente e tecnicamente especializado, responsável pelo controle das atividades de quem exige esta obrigação.

Considera-se a ampla defesa, um dos pilares de sustentação do Estado Democrático de Direito e está expresso na parte referente aos direitos e garantias individuais, mais precisamente no inciso LV do art. 5º da Constituição, fato estes, que será utilizado como argumento contra a exigência do depósito.

Neste mesmo sentido, a cobrança do depósito fere o princípio do duplo grau de jurisdição administrativa que é extraído da leitura de dois artigos do Código Tributário Nacional, o art. 100, IV e o art. 151, III, que abordam a garantia de haver decisões dos órgãos singulares e coletivos e, ainda, que a interposição de recurso deverá suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Além de ferir os princípios da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição, a exigência do referido depósito ofende também o princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV), pelo qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Há de ser verificado, que o direito de petição, inscrito no artigo 5º, XXXIV da Constituição Federal, no qual são assegurados a todos, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade e abuso de poder, é restringido em face da exigibilidade do depósito.

Em outro foco, o trabalho buscará mostrar que a Medida Provisória é indevida, por tratar de matéria que compete a Lei Complementar, ou seja, quanto a matéria ser referente a legislação tributária a Constituição estabelece que Lei Complementar deverá dispor sobre este assunto.

Neste mesmo sentido, a inconstitucionalidade será evidenciada por haver uma contrariedade entre Lei Complementar e a Medida Provisória em questão, onde o Código Tributário Nacional menciona a suspensão da exigibilidade com a interposição de recurso, enquanto a Medida Provisória exige o depósito para o recurso, assim mostrará que tal Medida não poderia existir.

Assim, buscar-se-á o convencimento da inconstitucionalidade da exigência do depósito prévio como condição ao recurso administrativo em face de tais argumentos citados e acima de tudo, por contradizer a própria democracia e a Constituição Federal, que são a base de nosso ordenamento.

I – DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

1. DEVIDO PROCESSO LEGAL

Para falarmos do devido processo legal é necessário que exista primeiramente o processo. Este é de fácil observação em países democráticos, é um importante meio para a realização de justiça e instrumento para a pacificação da sociedade, através da composição dos conflitos de interesses onde o judiciário vai atuar seguindo medidas processuais obrigatórias para a pacificação dos conflitos.

A origem do princípio do Devido Processo Legal remonta a Magna Carta feita pelo rei João Sem Terra em 1215 na Inglaterra. Tal reinado é marcado pela tirania, a cobrança de elevados tributos, confisco de terras para uso próprio e outras tiranias mais. Fatos que geraram rebeldia dos barões ingleses frente ao tirano.

Assim, em 1215, houve um encontro entre os barões e o tirano, onde aqueles apresentaram um documento intitulado "*Articles of Barons*" que serviria de embrião para a redação da Magna Carta.

O documento tinha como finalidade principal limitar o poder de João Sem Terra e garantir direito e outras garantias aos Barões, ou seja, era mais como um

pacto entre os barões e o rei, excluindo as demais classes sociais. Ou melhor, nas palavras de Norberto Bobbio, seria:

*"... pacto de dever de proteção e o dever de obediência (...) o objeto principal do acordo são as formas e os limites da obediência, ou seja, a obrigação política, e correlativamente as formas e os limites do direito de comandar..."*¹

Destaca-se alguns aspectos importantes trazidos pela carta, a qual foi o nascedouro de importantes princípios hoje constatados, como a liberdade eclesiástica, restrições tributárias, proporcionalidade entre delito e sanção, livre acesso à justiça, liberdade de locomoção, direito à vida privada e o devido processo legal, o qual nos interessa, presente na cláusula 39 da Magna Carta que dispunha:

"nenhum homem livre será detido ou preso ou tirado de sua terra ou posto fora da lei ou exilado ou, de qualquer outro modo destruído, nem lhe imporemos nossa autoridade pela força ou enviaremos contra ele nossos agentes, senão pelo julgamento legal de seus pares ou pela lei da terra".

Assim estavam garantidas a vida, a liberdade e a propriedade, estes só poderiam ser atingidos por existência de lei anterior ou por julgamento. Atualmente a garantia do devido processo legal é conhecida como *due process of law* e só foi introduzida em 1354 por meio de uma edição de uma lei do Parlamento Inglês.

O importante é que após a propositura da Carta Magna estes direitos foram espalhados pelo mundo, especialmente para as 13 Colônias da América do Norte que também adotaram o princípio do devido processo legal (*due of law*). Mas, é relevante mencionar que apesar das colônias americanas adotarem o *due of law* nas suas constituições (estaduais) a Declaração de Independência dos Estados Unidos não mencionou tal princípio, tão somente em 1791 com o chamado *Bill of*

¹ BOBBIO, Norberto. Liberalismo e Democracia. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6ª ed., São Paulo: Brasiliense, 1997. p. 13-14 apud MESQUITA, Gil Ferreira de. op. cit., p.15

Rights que foi um conjunto de emendas que constou na sua emenda número 5 o Devido Processo Legal.

Tratando do Brasil, a garantia do devido processo legal só veio disposto com a Constituição de 1988, no inciso LIV do artigo 5º: "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal", complementada pelo inciso LV do mesmo artigo: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios de recursos a ela inerentes". Nas demais Constituições brasileiras há discussões sobre se há existência implícita do devido processo legal.

O devido processo legal possui dois lados, o primeiro corresponde ao seu sentido processual, enquanto o segundo ocorre no sentido material.

A respeito do sentido processual, o devido processo legal é marcado como princípio responsável por garantir a necessidade de processo para a supressão da liberdade e da propriedade, devendo ainda, ser colocado a vida como bem assegurado pelo devido processo.

No direito brasileiro o devido processo legal alcança as seguintes garantias: direito à citação e ao conhecimento do teor da acusação; direito a um rápido e público julgamento; direito ao arrolamento de testemunhas e à notificação das mesmas para comparecimento perante os tribunais; direito ao procedimento do contraditório; direito de não ser processado, julgado ou condenado por alegada infração às leis *es post facto*; direito à plena igualdade entre acusação e defesa; direito contra medidas ilegais de busca e apreensão; direito de não ser acusado nem condenado com base em provas ilegalmente obtidas; direito à assistência judiciária, inclusive gratuita; privilégios contra a auto incriminação.

O devido processo legal em sentido material consiste no controle do legislativo na sua função de legislar, para que este se submeta a critérios especiais para criação de novas leis, a fim de evitar abusos de poder.

O Devido Processo Legal não pode mais restringir as funções procedimentais utilizados pelo Estado-juiz, aparece como princípio que representa de maneira genérica a observância e cumprimento das leis.

Do princípio do “*due processo of law*” é possível admitir que deste, deriva outros princípios consagrados pela CF, apresentando uma variedade de direitos que podem ser extraídos, como por exemplo, a presença no artigo sobre a privação de bens, que teve origem no processo penal, pois embora, o bem primordial do homem é a liberdade, ninguém pode desconsiderar a importância do patrimônio na vida das pessoas, sendo assim, necessário a presença de um devido processo para qualquer perigo que este possa vir a sofrer.

2. DIREITO DE PETIÇÃO

Fazendo uma breve retrospectiva constata-se que o direito de petição teve sua origem na Inglaterra, durante a Idade Média, através do *Right of Petition*, consolidando no *Bill of Rights*, em 1689, que permitiu aos súditos que dirigissem petições ao rei. Igualmente foi previsto nas Clássicas Declarações de Direitos, como a da Pensilvânia de 1776 e também na Constituição Francesa de 1791. A Constituição do Império do Brasil o trouxe no n. 30 do artigo 179, que mencionava:

" todo o cidadão poderá apresentar por escrito, ao Poder Legislativo e ao Executivo, reclamações, queixas ou petições, e até expor qualquer infração da Constituição, requerendo perante a competente autoridade a efetiva responsabilidade aos infratores".

A partir de então, todas as demais Constituições brasileiras apresentaram tal direito em seu texto vigente.

A Constituição Brasileira traz o Direito de Petição no seu artigo 5º, XXXIV, assegurando a todos, independente do pagamento de taxas, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. Alexandre Moraes define como "o direito

que pertence a uma pessoa de invocar a atenção dos poderes públicos sobre uma questão ou uma situação".²

Na mesma linha, Celso Ribeiro Bastos o define como:

"aquele que, exercitável por qualquer pessoa, tem por objetivo apresentar um pleito de interesse pessoal ou de interesse coletivo, visando com isso obter uma medida que considera mais condizente com o interesse público".³

Este direito apresenta-se como uma prerrogativa democrática, de caráter essencialmente informal, apesar de sua forma escrita, e independente do pagamento de taxas. Dessa forma, serve como mecanismo de participação e fiscalização dos negócios do Estado que tem por finalidade a defesa e a legalidade constitucional e do interesse público, seu exercício está desvinculado da comprovação da existência de qualquer lesão a interesses do próprio peticionário.

O Direito de Petição é assegurado a todos pela CF, abrangendo tanto pessoas físicas quanto jurídicas, nacionais e a estrangeiras, conferindo-lhes o poder de apresentar reclamações aos órgãos públicos.

A finalidade do Direito de petição é dar notícia do fato ilegal ou abusivo ao Poder Público, para que providencie as medidas adequadas e com a preocupação de tornar a Administração Pública acessível juridicamente ao particular, mas não há dúvida de que, em face do esvaziamento relativo do direito de petição, sobretudo na sua modalidade de representação aos Poderes Públicos.

² MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 7ª ed., Editora Atlas, São Paulo, 2000. p.

³ BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição do Brasil. Vol. 2, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1989. p.

3. AMPLA DEFESA

O princípio da ampla defesa está disposto no artigo 5º, LV, da seguinte forma: " aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e os acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recurso a ela inerentes".

Numa análise bem simples, o professor Rui Portanova distinguiu a ampla defesa do contraditório, colocando que este é fruto do devido processo legal, constitui como uma garantia do procedimento do processo, enquanto a ampla defesa está ligada ao acesso à justiça correspondendo a garantias do indivíduo no processo e não do procedimento como é o contraditório.⁴

O princípio da ampla defesa só foi atribuído expressamente na Constituição Brasileira de 1988, havia anteriormente somente menções de sua existência, mas atingia somente ao processo penal.

Quanto a ampla defesa, Rui Portanova explica-o da seguinte forma: " o cidadão tem plena liberdade de, em defesa de seus interesses, alegar fatos e propor provas".⁵ Ou seja, "o direito de defesa não é uma generosidade, mas um interesse público, já que essencial a qualquer estrutura estatal que se pretenda ser democrática".⁶ Ainda coloca-se que a ampla defesa é consequência do contraditório, mas possui características próprias, porque além de tomar conhecimento de todos os termos processuais, o litigante tem o direito de alegar fatos e prová-los.

Para Celso Ribeiro Bastos, ampla defesa deve ser entendida como:

"o asseguramento que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade. É por

⁴ PORTANOVA, Rui. Princípios do Processo Civil. 3ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p.110 apud MESQUITA. Op. cit., p.141

⁵ Idem. p. 125

⁶ MESQUITA, Gil Ferreira de. Op. cit., p. 141

isso que ela assume múltiplas direções, ora se traduzindo na inquirição de testemunhas, ora na designação de um defensor dativo, não importando, assim as diversas modalidades, em um primeiro momento".⁷

Ainda o autor apresenta:

"a ampla defesa transforma-se naquele instrumento assegurador de que o processo não se converterá em uma luta desigual em que ao autor cabe a escolha do momento e das armas para travá-la e ao réu só cabe timidamente esboçar negativas".⁸

Finalizando a respeito do tema traçado, ressaltam-se ainda as palavras de Eduardo Couture, que expõe que o direito de defesa além de ser um dos alicerces técnicos de realização do devido processo legal é também um instrumento de caráter cívico necessário ao processo civil, pois se há o direito de o autor procurar o Estado para atender seus interesses há sem dúvida, o direito do acionado para defender-se, apresentando-se assim uma relação bilateral de direito. Neste sentido, Eduardo Couture descreve:

" o autor aciona; ao fazê-lo exerce um direito e nada se discute, já que na sentença é que saberá que sua reclamação tem fundamento. O demandado se defende; ao fazê-lo exerce um direito e nada se discute. Pela mesma razão pela qual não se pode repelir de plano uma demanda, não se pode repelir o plano da defesa. Pela mesma razão do qual é mister assegurar ao autor os meios de reclamação ante a autoridade é mister assegurar ao demandado os meios de

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro; Martins, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2, p. 266 apud MESQUITA. Op cit., p. 154

⁸ Idem.

se desvincilhar daquela".⁹ (Livro Gil página 173).

4. PRINCÍPIO DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO

Analisando o princípio do duplo grau de jurisdição nas constituições brasileiras existentes, verifica-se que tal princípio só se fez presente expressamente em texto constitucional na Constituição Imperial e estava disposto da seguinte forma: "Para julgar as causas em Segunda, e última instância haverá nas Províncias do Império as Relações, que forem necessárias para a comodidade dos povos".¹⁰

José de Albuquerque Rocha considera "que o duplo grau de jurisdição está ligado ao princípio da escritura, porque só esta permite a reprodução do que ocorreu em grau anterior, possibilitando ao julgador posterior, conhecer de novo, a questão, pronunciando novo julgamento sobre a mesma,"¹¹ coloca-se que a posição do tutor segue um ponto de vista lógico-formal, pois na prática isso não ocorre, pois admite-se perfeitamente a atividade recursal sem o provimento da escritura (formalidade escrita).

O princípio do duplo grau de jurisdição tem como idéia central à existência de conceder por via de recurso, uma segunda análise da decisão proferida perante o caso concreto determinado pelo juiz de primeiro grau, garantindo assim, um novo julgamento, por parte dos órgãos de jurisdição superior.

Em face de que o juiz, independentemente da instância que atua, não está subordinado a nenhuma outra, mesma que superior, para proferir suas decisões, proferindo-a com plena liberdade de convencimento, estando apenas submetido ao cumprimento da lei. Sendo assim, é de conhecimento que a existência de

⁹ COUTURE, Eduardo Juan. *Estúdios de derecho proceal civil: lãs garantias constitucionales Del processo civil*. 3ª ed., Bueno Aires: Depalma, 1989. t 1. p. 49-51 apud MESQUITA. Op cit., p. 172-173

¹⁰ MESQUITA, Gil Ferreira. Op cit. p. 254

¹¹ ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria Geral do Processo*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001. p. 55

instância superior não interfere nas decisões dos juízes de instâncias inferiores, apenas possibilita às partes uma revisão.

O duplo grau de jurisdição tem seu fundamento de existência em face de que as decisões proferidas em primeira análise podem estar erradas e ou injusta, sendo assim, necessário à existência de um outro órgão poder ratificá-la ou modificá-la em grau de recurso.

Logo se constata a extrema necessidade de tal princípio, tendo em visto que a jurisdição é exercida através de ser humano, que é passível de erros e certamente necessitam de serem corrigidos.

Hoje, possui uma corrente reduzidíssima que não concorda com a existência deste princípio e invoca os seguintes argumentos: a) colocam que dá mesma forma que os juízes de primeiro grau comentem erros e injustiças, os juízes de segundo grau também são passíveis de errar, por vezes reformando até uma sentença consentânea com o direito e a justiça; b) decisão em grau de recurso é inútil quando confirma a sentença de primeiro grau, infringindo até o princípio da economia processual; c) a decisão que reforma a sentença da jurisdição inferior é sempre nociva, pois aponta uma divergência de interpretação que dá margem a dúvidas quanto à correta aplicação do direito, produzindo a incerteza nas relações jurídicas e o desprestígio do Poder Judiciário.

Apesar da não consagração expressa do princípio em nível constitucional, é indiscutível a sua presença no ordenamento jurídico, pois conforme apresentado acima, prevalece o ideal de que o reexame das decisões judiciais por, no mínimo, outro órgão investido do mesmo poder é imprescindível à consecução dos ideais do acesso à justiça.

Deste mesmo lado, o professor Gil Ferreira Mesquita cita o posicionamento de Nelson Nery Júnior:

"o duplo grau de jurisdição apresenta-se como uma garantia fundamental de boa

justiça, à medida em que as teses que justificam sua adoção assim indicam: a falibilidade do juiz enquanto homem não imune a falhas, o sentimento psicológico que impõe ao ser humano o comportamento natural de reagir imediatamente à sentença desfavorável e, citando Montesquieu, o fato de que o juiz poderia tornar-se despótico sabendo que não haveria controle algum a incidir sobre suas decisões".¹²

Mas conforme ADA PELEGRINE:

"o principal fundamento para a manutenção do princípio do duplo grau de jurisdição é a natureza política: nenhum ato estatal pode ficar imune aos necessários controles. O Poder Judiciário, principalmente onde seus membros não são sufrados pelo povo, é, dentre todos, o de menor representatividade".¹³

II - DO RECURSO ADMINISTRATIVO FEDERAL EM ESFERA TRIBUTÁRIA

O estudo do recurso administrativo é importante para o trabalho, pois o texto da Medida Provisória atinge sobretudo os direitos pertinentes ao processo, assim, sabendo que, tratando de matéria tributária existe um procedimento especial, é necessário especificar essas especificidades. Mostrando posteriormente, a inutilização dos princípios constitucionais neste procedimento administrativo, no qual acredita, por isso, a inconstitucionalidade da Medida provisória.

No âmbito do Direito tributário existe a instauração de processos em esfera federal, estadual e municipal, cada qual com suas peculiaridades. A linha divisória

¹² NERY JR. Nelson. Princípios Fundamentais: teoria geral dos recursos . 5ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p.39 apud MESQUITA. Op cit. p. 256

¹³ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrine, DINAMARCO, Cláudio R. Teoria Geral do Processo. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997. p. 75

entre eles é o tributo questionado. Se tributo federal, procedimento federal; se tributo estadual, procedimento estadual e se tributo municipal, procedimento municipal. Será exposto em seguir o procedimento em esfera federal.

1 - Do auto de infração:

É oportuno conhecer o ponto de partida da maior parte dos processos administrativos: o auto de infração. Este é resultado da fiscalização da Administração Pública, quando é percebido alguma infração a legislação tributária por parte das pessoas físicas e jurídicas.

Segundo Hugo de Brito Machado, denomina-se *auto de infração* o documento no qual o agente da autoridade da Administração tributária narra a infração ou as infrações da legislação tributária, no período abrangido pela ação fiscal.¹⁴

2 - Da impugnação do auto de infração:

A *impugnação administrativa* é a peça processual cabível para que o contribuinte possa manifestar desacordo com o auto lavrado, argumentando em sua defesa, quando fundamenta em direito material ou simplesmente argumentando sobre a nulidade do auto, quando em direito formal. A impugnação, também chamada de defesa ou reclamação administrativa.

Após ser protocolada na Secretaria da Receita Federal competente, o processo será remetido à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRI), que será julgado pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento, em primeira instância.

A decisão do órgão de primeiro grau é geralmente realizada por um julgador, ou seja, tem-se o livre convencimento do julgador. E sendo a decisão

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001. p. 386

favorável ao contribuinte, é obrigatória a remessa do caso ao órgão superior, para reexame.

Em contrapartida, sendo ela desfavorável ao contribuinte, o mesmo será cientificado para que proceda ao pagamento da exigência ou terá o prazo de 30 dias para recorrer à segunda instância. Neste caso, o sujeito passivo deverá depositar 30% do valor da autuação para que seja lhe dado o direito de pleitear a modificação da decisão.

O sujeito passivo encontrará ainda outro empecilho para sua defesa. É o prazo prescricional para o contribuinte poder recorrer ao judiciário, instituído pela medida provisória 1621-30, sendo ele de 180 dias, a contar da decisão da primeira instância administrativa.

Portanto, o contribuinte deverá decidir se continua discutindo administrativamente perante o Conselho de Contribuintes da União, mediante depósito ou se recorre ao Poder Judiciário. Isso porque, salvo exceções, o recurso voluntário não será julgado antes de 180 dias, ultrapassando este prazo, e o acórdão do Conselho seja desfavorável ao contribuinte, cessará o direito de defesa do mesmo, sem ao menos ter tido a oportunidade de discutir a questão judicialmente.

3 – Do Conselho de Contribuintes da União:

A segunda instância da União é formada pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que são órgãos colegiados de composição paritária, subordinados ao Ministro de Estado, responsáveis pela análise e decisão de conflitos relativos a tributos federais.

A decisão, em forma de acórdão ou resolução, será assinada pelo Relator e pelo Presidente, e dela constará o nome dos Conselheiros presentes,

especificando-se, se houver, os Conselheiros vencidos e a matéria em que o foram e os impedidos.¹⁵

4 - Das espécies de recursos:

São duas as espécies de recursos à segunda instância administrativa: o recurso de ofício e o recurso voluntário.

O recurso de ofício ou remessa *ex officio* é aquele interposto pela autoridade administrativa, enquanto o recurso voluntário, pelo contribuinte. Este é aquele que necessita do *depósito prévio*, objeto do estudo do próximo capítulo.

O recurso de ofício, também chamado de remessa *ex officio*, é uma peça obrigatória utilizada pelo Delegado de julgamento, quando a decisão monocrática de primeira instância é favorável ao contribuinte.

Por outro modo de dizer, é *obrigação funcional* do Delegado de Julgamento, diante da decisão no todo ou em parte desfavorável à Fazenda Pública, providenciar a remessa do processo para reapreciação pelo órgão superior.¹⁶

O recurso voluntário para o Conselho de Contribuintes é a ferramenta processual utilizada pelo contribuinte para pleitear revisão do julgamento, desfavorável, de primeira instância administrativa, realizada nas Delegacias de Julgamento. Mediante depósito ou arrolamento de bens.

Se a decisão final de primeira instância (monocrática) for integral ou parcialmente desfavorável ao contribuinte facultando a interposição de recurso voluntário no prazo de 30 dias da ciência da decisão, para que lhe seja apreciada pelo órgão colegiado competente.

¹⁵ CAMPOS, Dejalma de. Direito Processual Tributário. 7ª.ed., São Paulo: Atlas, 2001. p. 59

¹⁶ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : administrativo e judicial. São Paulo: Dialética, 2001. p. 274

III - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO DEPÓSITO PRÉVIO NO RECURSO ADMINISTRATIVO

Entramos agora no cume da discussão, após o entendimento sedimentado a respeito dos princípios exauridos pela Constituição Federal do Brasil. Trata-se agora, de demonstrar a inconstitucionalidade da exigência do depósito prévio para a interposição de recurso, através dos princípios constitucionais, Código Tributário Nacional e a Medida Provisória responsável principal a respeito do tema.

No contencioso administrativo federal, como informado, encontra-se a imposição da condição de oferecer garantia através de depósito, para que o contribuinte possa recorrer da decisão de primeira instância.

Partindo do pressuposto que no ordenamento jurídico brasileiro existe a lei fundamental, ou seja, as normas estão dispostas em ordem hierárquica e piramidal, sendo que a Constituição Federal é o ápice da pirâmide imaginária, a exigência do depósito prévio é ilegal, por mitigar princípios fundamentais e por ser cobrada perante imposição de medida provisória, cuja matéria é competência de lei complementar.

O nascedouro do nosso tema tem sua fonte na edição da Medida Provisória proposta pelo Presidente da República confrontante com a Constituição Federal, fato que é constatado através de diversas violações, mas o que merecerá destaque em primeiro momento é o fato que o conteúdo tratado pela Medida Provisória é matéria própria do Código Tributário Nacional que possui status de Lei Complementar.

O parágrafo causador da celeuma é o §2º, do artigo 33 da Medida Provisória, diga-se de passagem, provisória não tem nada, número 1973-57 de 11 de Janeiro de 2000.

In verbis,

“Art. 33 (...)
Parágrafo 2º - Em qualquer caso, o recurso voluntário **somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.**”

Conforme Manual de redação da Presidência da república: Medida Provisória é ato normativo com força de lei que pode ser editado pelo Presidente da República em caso de relevância urgência. Tal medida deve ser submetida de imediato à deliberação do Congresso Nacional.

As Medidas Provisórias têm por objeto, basicamente, a mesma matéria das Leis Ordinárias; contudo, não podem ser objeto de medida provisória as seguintes matérias:

(...)

f) as reservadas a lei complementar;

Por fim, o Decreto nº 4.176, de 2002, recomenda que não seja objeto de Medida Provisória a matéria “que possa ser aprovada dentro dos prazos estabelecidos pelo procedimento legislativo de urgência previsto na Constituição” (art. 40, V).

O caráter de urgência da Medida provisória a torna incompatível com o princípio da anterioridade na tributação, contrariando a Constituição, em seu artigo 150, III, “b”.

Art 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
III - Cobrar **tributos**:
(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Exceto nos casos do artigo 153, I, II, IV e V, onde, realmente é necessário urgência, não é aplicado o princípio da anterioridade. São os tributos de importação; exportação; produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Em suma, o assunto em pauta não pode objeto de medida provisória nem nas exceções aceitas.

É possível ter gerado dúvidas quando foi afirmado, implicitamente, que o depósito prévio, nesta aberração jurídica causada, pode ser considerado um tributo, e tributo não poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou aumentou.

E logo, medida provisória está descartada dos assuntos tributários, pois ela é desprovida de *vacatio legis*, tendo o início da sua vigência quase imediato e o fim premeditado.

Para explicar melhor as afirmações anteriores, é necessário o estudo do artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art 3º - "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

a) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória

Para Paulo de Barros Carvalho, prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se

qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias. Elas independem da vontade do sujeito passivo, que deverá efetivá-la ainda que contra seu interesse.¹⁷

b) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

A exigência poderá ser efetuada em dinheiro, o depósito de 30% propriamente dito ou pelo arrolamento de bens referentes ao valor cobrado. Paulo de Barros Carvalho, acrescenta:

“Note-se que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal. Com base nessa premissa, alguns entenderam que o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o conceito de tributo, já que satisfazem às demais condições postas pelo citado preceito”.¹⁸

c) Que não constitua sanção de ato ilícito.

Este é simples, o depósito não deve ser considerado sanção de ato ilícito, uma vez que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. (art. 5º, LIV da CF/88)., ou seja, a ação ou omissão do contribuinte, se existiu, não poderá ser considerada ilícita, pois até o momento da exigência não consagrou o devido processo legal.

d) Instituída em lei

Na visão do contribuinte, qualquer norma criada pelo Estado é *lei*, inclusive a Medida provisória em análise.

Lembrando que consta na Constituição Federal que, *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”* (art 5º,

¹⁷ BARROS. Paulo de Carvalho. Curso de Direito Tributário. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000. p. 25

¹⁸ Idem.

II) e o depósito é obrigatório, esta sentença está de acordo com as argumentações.

e) E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Finalmente a última sentença e condição estatuída pelo legislador com o escopo de definir tributo.

O depósito é exigido no momento em que se deseja recorrer ao Conselho de contribuintes do Ministério da Fazenda, este exerce atividade administrativa plenamente vinculada.

1 - MATÉRIA DE LEI COMPLEMENTAR

Caracteriza-se a Medida Provisória por não poder tratar matérias que são reservadas a leis complementares, conforme vontade do constituinte originário e explicito pelo Decreto nº 4176 de 2002, já citado anteriormente.

Não suficiente com a citação do Decreto supra citado, descreve-se a vontade da Constituição Federal em seu Título VI que trata da Tributação e do Orçamento. Veja o artigo 146 da CF:

"Cabe Lei Complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

Em face de tal disposição constitucional, entende-se que a Medida Provisória não pode versar sobre lei tributária, pois a constituição apresenta de forma taxativa sobre qual norma pode legislar sobre o assunto.

A Constituição é a Lei Suprema, o que significa que deve ser obedecida pelos governantes e pelos governados. Um Estado somente poderá ser considerado democrático, na medida em que prevaleça a vontade legal e desde que haja possibilidade de efetivação das leis regulares em face da Constituição e de nulificação daquelas que a contrariem.

Entendimento de Hans Kelsen:

*“A estrutura hierárquica da ordem jurídica de um Estado é, grosso modo, a seguinte: pressupondo-se a norma fundamental, a constituição é o nível mais alto dentro do Direito nacional (...) Por causa da constituição material, existe uma forma especial para as leis constitucionais ou uma forma constitucional. Se existe uma forma constitucional, então as leis constitucionais devem ser distinguidas das leis ordinárias. A diferença consiste em que a criação, isto é, decretação, emenda, revogação, de leis constitucionais, é mais difícil que a de leis ordinárias”.*¹⁹

Diante da explanação sobre de quem é a competência para tratar de matéria tributária, conforme o Texto Maior de nosso ordenamento e, admitindo a sua supremacia e que as demais espécies normativas devem sujeitar-se a ele, conforme um sistema hierarquizado de leis e normas. Assim, acredita-se, também que o fato da Medida Provisória estar tratando de matéria tributária, a exigência do depósito prévio é inconstitucional.

Após ter deixado claro que a matéria tributária não é de competência de Medida Provisória, recaindo sobre lei complementar, admite-se mais uma contradição de tal medida, é que o CTN usando dos poderes que constituinte originário lhe atribuiu, abordou em seu texto, matéria que impossibilita a cobrança de qualquer pagamento para recurso já que o mesmo suspende qualquer cobrança.

¹⁹ KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. 3ªed., São Paulo: Martins Fontes, 1998. p.182

*"Art. 151 (CTN): Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo;"*

Não pode haver cobrança do percentual de 30%, exigido pela MP para propositura do recurso, já que o próprio recurso suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Para encerrar a discussão em face desse argumento, utilizamos o raciocínio do Doutor Marco Aurélio Greco que entende que o CTN ao disciplinar a suspensão da exigibilidade fundamentado no art. 146, III, b da Constituição, onde lhe confere tal competência, o "CTN passa ter natureza de norma geral que deve ser entendida pela legislação ordinária de todas as entidades tributantes".²⁰

2 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Parte-se agora, com intuito de mostrar que a exigibilidade do depósito prévio não fere somente a hierarquia da Medida Provisória frente a Constituição Federal e de versar sobre matéria complementar, mas também é inconstitucional ao não respeitar garantias fundamentais expressos na Constituição Federal, elencados principalmente no seu artigo 5º.

A. PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA

Para entender a amplitude que a ampla defesa atinge utilizaremos as palavras do Professor Celso Ribeiro Bastos, citado por Plínio José Marafon: "por ora basta salientar o direito em pauta como instrumento assegurador de que o processo não se converterá em uma luta desigual em que o autor cabe a escolha

²⁰ Greco, Marco Aurélio. Idem. p. 704

do momento e das armas para travá-la e ao réu só cabe timidamente esboçar negativas”.²¹

Assim, coloca-se que a exigência de depósito prévio para interposição de recurso administrativo, de antemão fere o princípio da ampla defesa pois trata-se de uma desigualdade entre o fisco e o contribuinte, onde este, está totalmente subordinado as regras do propositor, não lhe cabendo oportunidades para esboçar suas “armas”.

E é demonstrado claramente no texto constitucional, em seu artigo 5º, inciso LV, onde deixa claro que independente do processo ser em âmbito judicial ou administrativo, a parte tem o direito a usar de todos os meios necessários para sua defesa contra aquilo que lhe seja desfavorável.

Por ampla defesa entende-se como a parte poder invocar todos os argumentos, pois a Constituição entendeu que esta é ilimitada e universal. Nas palavras do prof. José Augusto Delgado: *“a defesa ampla é a essência do contraditório. Ela contribui para que a solução a ser dada ao litígio apresente-se revestida de ampla confiabilidade, tanto no judicial quanto no administrativo”*.²² Seguindo no mesmo raciocínio do autor, tratando-se de função estatal, exige-se que todas as suas ações sejam contempladas de transparência com o contribuinte.

Conforme Antônio José da Costa:

“Se o artigo 5º da CF dá fundamento de validade ao direito de recurso administrativo, como direito e garantia fundamental, com eficácia plena e aplicabilidade plena e imediata, a exigência do depósito como condição para o exercício do direito de petição na esfera

²¹ BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, p.266 apud MARAFON, Plínio José. Op. cit. p. 272

²² DELGADO, José Augusto. Processo Administrativo Tributário: pesquisas tributárias (coord. Ives Gandra da Silva Martins). 5ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais. 1999, p.96.

administrativa, além de dificultar ou inviabilizar o que a Constituição concedeu inconstitucionalmente, contraria e agride frontalmente norma de hierarquia superior; de conseqüência, é írrita, nula e sem nenhum efeito jurídico”²³.

Sabe-se da existência da ilimitabilidade da ampla defesa disposta na Constituição Federal, assim, não pode ser admitida qualquer restrição a esse princípio, como o que está ocorrendo com a exigência do depósito prévio para recorrer. Tratando, mais especificamente de matéria tributária, a ampla defesa deve ser valorizada ao extremo, pois atinge diretamente, de um lado, a posição financeira do contribuinte e, de outro lado, o fisco que na maioria das vezes necessita de tais cobranças para equilibrar as contas do Estado, agindo para isso, por cima das garantias fundamentais do cidadão.

E tratando-se de Estado Democrático de Direito o Estado tem o dever de garantir no procedimento administrativo todas as garantias expressas na Constituição ao cidadão a fim de garantir a razoabilidade da atuação estatal, reprimindo as hipóteses de excesso e de abuso por parte do Estado.

Assim, a ampla defesa só estará garantida no processo administrativo se o contribuinte tiver o direito de utilizar todos os meios para se defender, ciência de todos os atos do processo e conseguir propor recurso sem nenhum ônus e obstáculo.

B. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO

Verifica-se no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal:

*“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.”*

²³ COSTA, Antônio José da. Processo Administrativo Tributário: pesquisas tributárias (coord. Ives Gandra da Silva Martins). 5ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais. 1999, p. 264.

Como poderia ser garantida a plena execução e a defesa da Norma fundamental se para recorrer, à segunda instância administrativa, seja necessário depositar certo valor que, na maioria dos casos, a pessoa física ou jurídica não os possui repentinamente?

É oportuno frisar que na primeira instância administrativa, em causas tributárias, o julgamento é monocrático, ou seja, o processo é julgado por apenas uma pessoa. Pessoa esta que é funcionária do governo federal, e possui o cargo de Delegado de Julgamento da Receita Federal.

No momento em que é detectada esta falha no procedimento, onde indiretamente, o mesmo que fiscaliza e aplica a pena julga a causa, percebe-se também o cerceamento de defesa do contribuinte e a insegurança jurídica evidente. Visto que o julgador deve transparecer a certeza de imparcialidade e a independência em suas decisões.

É de se imaginar um empreendedor recém iniciado no mercado, juntando esforços para manter uma empresa de pequeno porte, recebendo um auto de infração referente a uma simples obrigação acessória. O mesmo parte para a impugnação do feito, sabendo que será julgado, indiretamente, pelo mesmo órgão que o fiscalizou. Recebendo a decisão desfavorável, indignado, resolve recorrer.

Contudo, para que isso venha a acontecer ele terá que dispor do percentual de 30%, daquilo que ele ainda não foi convencido, de que deva pagar. Por ser novo no mercado e ainda não ter capital aplicado, percebe que não há possibilidade dele receber nova análise daquela decisão.

C - DIREITO DE PETIÇÃO

Da mesma forma que os demais princípios arrolados neste trabalho, o direito de petição também está sendo violado quando da exigência do depósito prévio como condição para se propor recurso.

Essa violação decorre pelo fato de o contribuinte não poder usufruir de um direito seu, disposto na Constituição, conforme a vontade do constituinte originário que o descreveu da seguinte forma: art. 5º, XXXIV, “a” – “são a todos assegurados, independente do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder; assim, com o depósito, o direito de petição fica condicionado, o que não é admissível.

A Constituição Federal em seu texto, expressou de forma clara, colocando que Estado tem a obrigação de aceitar a petição, independente de quem seja e independente do poder público, admitindo assim, que o indivíduo possa se defender de qualquer possível ilegalidade ou abuso de poder.

Ao tratar-se de estado democrático de direito, fundamentado principalmente na liberdade, entende-se que todos são livres, assim como a Constituição que determina que ninguém será proibido de fazer ou deixar de fazer alguma coisa, salvo quando a lei determinar. Portanto, levando em consideração que a Constituição é o texto supremo, onde as demais lhe devem obediência, conclui-se que somente ela poderia limitar a garantia fundamental do direito de petição, o que se sabe, que não o limita.

Entende-se que o direito de petição é um dos mecanismos propiciados ao indivíduo, para que ele possa fiscalizar os atos do Estado, a fim de buscar qualquer esclarecimento, para poder possibilitar segurança jurídica e legalidade

dos seus atos, pois o Estado deve estar sempre de acordo com os interesses da sua coletividade.

Nesse sentido, a professora Marilene Talarico Martins Rodrigues entende que o direito de petição não se esgota no ato de peticionar, mas sim, com a finalidade de obter uma resposta à respeito do que se considera ilegal, abuso de poder ou ameaça.²⁴

Em síntese, acredita-se que a exigência do depósito prévio agride o direito fundamental de petição por tratar de garantia expressa na CF, tendo eficácia e aplicabilidade imediata, independente da esfera que se encontra a discussão.

D. DEVIDO PROCESSO LEGAL

O princípio do Devido Processo Legal é o de maior importância a respeito desse estudo e também no que tange aos princípios aplicados à matéria processual. Princípio de longa história, já demonstrado anteriormente, pode ser considerado como “pai” dos demais princípios, inclusive os que já mencionei neste trabalho. Essa afirmação pode ser comprovada com as palavras do prof. James Marins: “em seu sentido estritamente processual, o princípio do devido processo legal expressa as garantias elementares das quais derivam inumeráveis princípios de processo.”²⁵

O devido processo legal, em síntese, admite-se que é responsável por englobar todos os princípios utilizados em face de um processo, afim de, garantir que todas as garantias individuais seja apreciadas, visando garantir que indivíduo tenha condições de apresentar-se em processo, com todas possibilidades de atuar sem sentir constrangido em face do poder do Estado.

²⁴ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Op. cit. p. 321

²⁵ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2001. p.185

Para enaltecer esse princípio, Vinicius T. Campanile cita de forma brilhante as palavras do Min. Celso Melo “a essência do substantive due process of law reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou, como no caso, destituída do necessário coeficiente de razoabilidade”.²⁶

Detalhando o problema da exigibilidade do depósito prévio, acredita-se que é inconstitucional por ferir o princípio citado, pois admitindo que o devido processo legal engloba inúmeros princípios, entre eles, os já citados neste trabalho, logo, no momento, em que se constata a violação do direito a ampla defesa e o contraditório, o duplo grau de jurisdição e o direito de petição. Assim, o devido processo legal está sendo violado.

A violação deste princípio não se esgota nestes “sub-princípios”, mas também em outros dispostos na Constituição Federal, como “ninguém será privado de seu patrimônio sem o devido processo legal” e ainda, todos têm direito de acesso a jurisdição competente. Em análise, admite-se que a exigibilidade do depósito atinge diretamente ao patrimônio do contribuinte, havendo assim, a obrigatoriedade do Estado fornecer todas as garantias admitidas na Constituição referentes a processo para que a parte possa expor todas as suas razões de fato e direito sobre o que lhe é cobrado, para somente depois, lhe aplicar, se justa uma sanção, no caso a cobrança.

Já em face de a parte ter o direito de seu conflito ser apreciado pela jurisdição competente, entende que não pode haver nenhuma limitação deste direito, ainda mais, que a Constituição Federal traz de forma taxativa a presença dos direitos acima citados na esfera administrativa. Assim, conforme a situação apresentada, o contribuinte não pode ser restringido através do pagamento para poder ter uma solução justa, no caso em questão, seria através do Conselho de Contribuintes.

²⁶ MELO, Celso. DJ 26.05.1995 apud CAMPANILE, Vinicius T.. Op. cit. p.575

Portanto, a exigência do depósito prévio como condição de revisão da causa em 2º grau, fere o devido processo legal, já que este é de suma importância para o nosso ordenamento jurídico, responsável por garantir que o indivíduo tenha direito a um processo justo respaldado de legalidade independente da forma de procedimento e da esfera do poder público que esteja envolvido a questão.

Considerações Finais

É indiscutível a importância de um ordenamento jurídico positivo, de determinado Estado, manter-se harmônico. De modo que suas normas não entrem em conflito e suas lacunas sejam preenchidas com sabedoria.

Insegurança é o sentimento que causa naqueles que esperam certa tutela jurídica. Tal sentimento é comum a qualquer das partes, mesmo estando na esfera dos que alegam. Contudo, considera-se grave a chamada insegurança jurídica, pois ela é a negação do Direito posto.

A insegurança jurídica pode ocorrer sob dois aspectos: quando não se tem regulação própria em matéria emergente na sociedade ou quando já existe a regra, mas esta não é respeitada ou tão somente não é aplicada da forma devida.

Cada foco de instabilidade jurídica deve ser combatido pelo Estado, afim de não permitir que a sociedade se encontre nas trevas, sem conhecer seus direitos e deveres.

Ao ferir a Constituição Federal, estará ferindo também os baluartes do Direito e conseqüentemente da sociedade constituída. Tornando ineficaz todo o trabalho realizado nas bases. Sendo, nos fóruns, tribunais, promotorias, secretarias, escritórios de advocacia, assistências judiciárias, enfim, em todas as entidades que lutam pelo bem comum.

O estudo realizado demonstrou, passo a passo, a aberração que é a exigência do depósito de 30% para recorrer da decisão de primeira instância, nas lides referentes ao processo administrativo tributário. Onde uma simples medida provisória, quando menos se espera, torna-se uma poderosa medida capaz de superar os ditames da Constituição Federal e ainda transparecer, na prática, a mudança de seu nome de medida provisória para “lei curinga não provisória”.

A ironia feita acerca do nome da medida provisória é um desabafo, pois pelo o que se percebe, os governantes brasileiros estão banalizando o Direito ao utilizarem de um mecanismo, antes necessário apenas nos casos de relevante urgência, para agregar dois poderes: o executivo e o legislativo.

Assim, a medida provisória está sendo utilizada para o Presidente da República, manipular as normas jurídicas em conformidade com suas convicções políticas e partidárias, modelando o sistema jurídico em torno de seus objetivos.

Por fim, informa-se que o Supremo Tribunal Federal, por longos anos, entendeu ser constitucional a referida exigência. Somente em 2006, devido nova apreciação, houve mudança de posicionamento, mas não por mudança de posição dos ministros, mas sim, devido alteração de parte dos ministros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Procedimento Administrativo Tributário. São Paulo: RT, 1997.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital. Fundamento da Constituição. Coimbra: Coimbra, 1991.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, promulgada em 5 de Outubro de 1998. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito Constitucional Didático. 4.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CASTRO, Alexandre Barros. Procedimento administrativo Tributário. São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 20. ed. Rev. Atual. Ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARINS, Janes. Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial). 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.