

SUSTENTAÇÃO ORAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO SOB O ENFOQUE DO PLP 381/14

ORAL ARGUMENT ON TAX ADMINISTRATIVE PROCESS UNDER THE FOCUS OF PLP 381/14

Paulo Sérgio Miranda Gabriel Filho

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). Especialista em direito empresarial e tributário pela UFMT. Diplomado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), Panamá. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Instrutor da Escola de Administração Fazendária (ESAF). Professor da Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UFMT. Professor da Escola de Magistratura de Mato Grosso (EMAM).

Giselle Ferreira Vieira

Procuradora do Município de Várzea Grande/MT. Aluna do curso de especialização em direito empresarial e tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT).

Madalena Teixeira

Procuradora do Município de Várzea Grande/MT. Aluna do curso de especialização em direito empresarial e tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT).

RESUMO: O trabalho traz uma reflexão sobre o direito de apresentação de sustentação oral em sede de Processo Administrativo Tributário. Apresenta-se a sustentação oral como meio de defesa a ser assegurado ao contribuinte em razão dos ditames constitucionais em que se destacam o princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, bem como, do princípio da verdade material, os quais regem o procedimento e do processo administrativo tributário. Traz um estado da arte do projeto de norma geral sobre processo administrativo tributário. Por fim, traz alguns argumentos que demonstram a eficiência desse recurso como meio de se resguardar outros valores e princípios constitucionais tais como o da eficiência, da isonomia, da justiça e do duplo grau de jurisdição.

Palavras-Chave: Devido Processo Legal. Princípio do contraditório e da ampla Defesa. PLP 381/2014. Sustentação Oral. Processo Administrativo Tributário.

ABSTRACT: The paper presents a reflection on the right to present oral arguments on the Tax Administrative Process. It Presents oral arguments as a defense to be provided to the taxpayer by reason of the constitutional dictates on which stand the principle of due process, ample defense and contradictory, as well as the principle of substantial truth, governing the procedure and tax administrative process. It Brings a state of the art of the project of general regulation on tax administrative process. Finally, it brings some arguments that demonstrate the effectiveness of this feature as a means to protect other constitutional principle and values such as efficiency, equality, justice and the double jurisdiction.

Keywords: Due process of law. Principle of contradiction and ample Defense. PLP 381/2014. Oral Argument. Tax Administrative Process.

1 INTRODUÇÃO

Nos moldes que se tem formatado o processo administrativo tributário, observa-se uma limitação na realização de sustentação oral como meio de defesa junto aos órgãos de julgamento da Administração Pública, em detrimento à Lei maior e seus princípios. Fato que representa uma ofensa ao Estado Democrático de Direito instituído na Constituição Federal de 1988, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, conforme estabelecido no preâmbulo da Carta Magna.

A vedação de se apresentar sustentação oral em primeira instância vem sendo criticada por juristas¹ que constatarem a afronta aos princípios constitucionais, em especial do devido processo legal que tem como corolário os princípios da ampla defesa e do contraditório. Tal vedação é justificada pela Administração Pública sob alegação de não existir norma infraconstitucional que o resguarde, segundo texto em vigor das normas procedimentais insertas na Lei nº 9.784/1999 e no Decreto nº 70.235/1972.

Essas críticas movimentaram o Senado Federal que, no exercício de sua competência constitucional, propôs projeto de lei assegurando expressamente o direito à realização e sustentação oral em todas as sessões de julgamento em âmbito de processo administrativo tributário. Este projeto de lei foi submetido à revisão da Câmara dos Deputados, onde encontra-se em fase de discussão e audiências públicas.

O presente artigo visa agrupar argumentos que venham a corroborar com a tese de que sustentação oral em sede administrativa tributária constitui um meio de defesa assegurado pela Constituição Federal de 1988, por meio da aplicabilidade do princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Para tanto este trabalho está dividido em quatro capítulos, sendo que o primeiro traz os princípios aplicáveis à sustentação oral no processo administrativo tributário. Nesse escopo, temos o princípio do devido processo legal, na qual se inclui a aplicação do princípio da ampla defesa e do contraditório, bem como os princípios da verdade material e da oralidade no processo civil.

¹ Entre eles, podemos citar Eduardo Martins Neiva Monteiro, conselheiro representante da Fazenda Nacional na Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e ex-Julgador na DRJ Recife/PE. V. MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva. *Publicidade em julgamentos da Receita prestigia Constituição*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-06/eduardo-monteiro-publicidade-julgamentos-receita-prestigia-constituicao>>. Acesso em: 31 out. 2014.

O segundo capítulo traz um resumo sobre o processo administrativo tributário, descrevendo sobre a sua natureza jurídica, a fim de se verificar a que espécie de competência constitucional esta matéria se refere, discussão que redundará na explanação quanto à edição de normas gerais sobre processo administrativo tributário sob o prisma do projeto de lei complementar (PLP) nº 381/14 da Câmara dos Deputados, apresentada no terceiro capítulo.

Por fim, o quarto capítulo trata da sustentação oral no Processo Administrativo Tributário ressaltando sua importância como meio de defesa do contribuinte junto à Administração Pública, assegurado pela própria Carta Magna. No mesmo capítulo, são expostos argumentos que respaldam a proposta disposta no PLP 381/14, no sentido de assegurar a realização de sustentação oral em todas as sessões de julgamento no âmbito do processo administrativo tributário.

A metodologia utilizada² é a pesquisa bibliográfica e documental, por meio de uma investigação de caráter exploratório-descritivo.

1. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À SUSTENTAÇÃO ORAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

No presente capítulo, vamos abordar os princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da verdade material e da oralidade no processo civil, cujo código tem aplicação subsidiária no processo administrativo tributário³.

1.1 Princípios do devido Processo Legal, do Contraditório e da ampla defesa

Nos termos do inciso LIV, do artigo 5º da Constituição Federal, pelo Princípio do devido processo legal, ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (*due process of law*). Postulado que representa uma garantia inerente ao Estado Democrático de Direito.

O princípio do devido processo legal é fundamental, por ser a base sobre a qual se assentam todos os demais princípios. Não se trata de cláusula vaga ou imprecisa, mas que se manifesta concretamente no princípio da publicidade dos atos processuais, na impossibilidade

² ALYRIO, Rovigati Danilo. *Metodologia Científica*. PPGEN: UFRRJ, 2008, *passim*.

³ CABRAL, Antônio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993, p.43.

de utilizar-se prova obtida por meio ilícito, assim como no postulado do juiz natural, do contraditório e do procedimento regular⁴.

Nélson Nery⁵ acrescenta que o devido processo legal na sua faceta processual trata-se da possibilidade efetiva de a parte ter acesso à justiça, deduzindo pretensão e defendendo-se do modo mais amplo possível.

Maria Helena Diniz⁶ conceitua o Devido Processo Legal como o “Princípio Constitucional que assegura ao indivíduo o direito de ser processado nos termos legais, garantido o contraditório, a ampla defesa e um julgamento imparcial”.

É baseado neste princípio que as partes têm a garantia de participarem de todas as fases processuais com o objetivo de atingir um provimento jurisdicional justo e correto, na busca da verdade material, do tratamento isonômico e da máxima eficácia dos ditames constitucionais que prezam pela justiça social.

Cleide Previtalli Cais⁷ assevera que:

Os princípios do contraditório e da ampla defesa, além de darem fundamento ao Estado de Direito, exigem, em apertado resumo, a irrestrita participação das partes no processo, mediante a adoção dos meios e recursos disponíveis no ordenamento jurídico. O princípio do devido processo legal, em síntese, exige que a pretensão e a defesa tenha trâmite no processo, em estrita conformidade com a lei.

Como se pode deduzir, os princípios do contraditório e da ampla defesa estatuídos no inciso LV do art.5º da Constituição Federal, nada mais são que uma manifestação do princípio do Devido Processo Legal.

No que tange ao princípio do contraditório, temos que este assegura às partes o direito de deduzirem pretensões e defesas, de realizarem provas para demonstrar a existência de seus direitos e serem ouvidas paritariamente.⁸ Tudo isto com o fim de influir no convencimento do juiz.

Já o princípio de ampla defesa resguarda ao litigante o direito de utilizar todos os meios legais para rebater todas as alegações de fato e de direito que contra ele estão sendo

⁴ NERY JR., Nélson. *Princípios do processo civil na constituição federal*. 8. ed. rev., ampl. e atual. com as novas súmulas do STF e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 60-1.

⁵ *Ibidem*, p.70.

⁶ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, 4. v., p.125.

⁷ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 272.

⁸ NERY JR., Nélson. *Op. cit.*, p. 170.

formuladas. Este princípio está expressamente previsto no inciso LV do art.5º da Constituição Federal⁹, que em sua literalidade expressamente garante a máxima amplitude ao direito de defesa, assim como afirma Odete Medauar¹⁰:

A Constituição Federal de 1988 alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim, à ampla defesa. Nesse sentido, tem-se a expressão final do inciso LV: ‘com os meios e recursos a ela inerentes’, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva.

Neste sentido também escreve Cleide Previtalli Cais¹¹ ao tratar do processo administrativo:

O respeito à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, assegurado pelo inciso LV do art. 5º da CF, reafirmado pelo art.2º da Lei 9.784/99, assegura ao contribuinte, quando postulando via processo administrativo, em relação à Fazenda Pública, o acesso a todos os meios de defesa, sem limitação, e mediante célere tramitação, como consta do inciso LXXVII do art. 5º da CF.

Considerando que os princípios do contraditório e da ampla defesa têm como base o Princípio do devido processo legal e, nos termos da constituição, indubitável é a assertiva de que no âmbito do processo administrativo tributário deve ser resguardada aos litigantes a aplicação plena desses princípios.

Contudo, no que tange ao processo administrativo tributário, outros princípios informadores devem ser considerados, dentre os quais se destaca o Princípio da Verdade Material, sobre o qual passaremos a discorrer.

1.2. Princípio da verdade material

Diante do quadro de princípios comuns ao procedimento e ao processo administrativo tributário, James Marins¹² elenca: a) Princípio da Legalidade Objetiva; b) Princípio da Vinculação; c) Princípio da Verdade Material; d) Princípio da Oficialidade; e) Princípio do Dever de Colaboração; e f) Princípio do Dever de Investigação.

Dentre os princípios elencados ressalta-se o Princípio da Verdade Material, o qual decorre do Princípio da Legalidade e está vinculado ao Princípio da Oficialidade,

⁹ Art. 5º, inciso LV: “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”.

¹⁰ MEDAUAR, Odete. *Processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, 111-2. *apud* LOPEZ, Maria Teresa Martinez; NÉDER, Marcos Vinícius. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 63.

¹¹ CAIS, Cleide Previtalli. *Op. cit.*, p. 244.

¹² MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 73.

introduzindo uma superação da verdade formal predominante no Processo Civil por meio da abertura dada ao julgador de fundamentar sua decisão nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se limitando às provas apresentadas pelas partes nos autos.

Assim como há o dever do fisco de investigar os fatos a fim de extrair da realidade a verdade material, há o dever do contribuinte cooperar com o fisco nessa busca, prestando todas as informações necessárias com a apresentação de todos os documentos exigidos pelo fisco que permita formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário. Nesse diapasão, impende ressaltar que tal dever do contribuinte tem como limite o princípio jurídico segundo o qual ninguém pode ser obrigado a produzir provas contra si próprio¹³.

Pois como afirma Odete Medauar¹⁴, a Administração tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.

Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari¹⁵ ao tratar da concepção de verdade material esclarecem que:

Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Essa maior liberdade de fundamentação conferida ao julgador em sede administrativa dá-se em razão do precípua interesse público de se conferir a legalidade do lançamento a fim de que prospere exclusivamente o crédito tributário constituído em respeito aos ditames legais.

1.3. Princípio da oralidade no Processo Civil

¹³ Trata-se do direito ao silêncio, albergado no artigo 5º, LXIII, da Constituição da República.

¹⁴ MEDAUAR, Odete. *Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 121, *apud* LOPEZ, Maria Teresa Martinez; NÉDER, Marcos Vinícius. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p.63.

¹⁵ DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sergio. *Processo Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 109.

O Princípio da Oralidade é um dos princípios base do contraditório, na medida em que aproxima as partes do juiz, possibilitando-lhes maior poder de influência na decisão das lides. Não se quer afirmar com isto a prevalência da oralidade sobre a escrita, mas que as duas coisas devem conviver no processo moderno. A escrita libertou o processo de procedimentos ilógicos e permitiu que aquilo que apenas era considerado como tradição se transformasse em princípios positivados pelos sistemas jurídicos.

Inobstante o princípio privilegiar a palavra falada, deve-se ressaltar a importância da colheita e avaliação das provas, de forma que os princípios da oralidade e da documentação coexistam numa relação de complementaridade. A adoção do princípio da documentação puro acarreta inegável prejuízo para a humanização do processo e efetividade da justiça.

A oralidade permite o contato imediato e pessoal entre os sujeitos do processo para a resolução justa do conflito, tornando possível o diálogo entre partes e testemunhas, e aproximando o magistrado ou julgador da situação concreta sobre a qual proferirá um juízo¹⁶.

O Código de Processo Civil de 1939, anterior ao atualmente em vigor, já tinha adotado o procedimento oral, conforme se aduz de sua Exposição de Motivos, por influência das lições de Giuseppe Chiovenda¹⁷. Entretanto, conforme anota Ada Pellegrini Grinover¹⁸, é rara a identificação da oralidade na sua forma pura, sendo mais comum a utilização do procedimento misto, isto é, a conjugação da palavra escrita com a palavra falada.

No processo administrativo fiscal federal, o princípio da oralidade goza de pouco ou quase nenhum prestígio. Não há neste tipo de processo nenhuma previsão para que o julgador promova a oitiva de testemunhas ou que esteja presente no momento da produção de determinada prova, ou mesmo que determine de ofício a realização de perícia.

Nem mesmo o parágrafo 4º do artigo 9º do Decreto 70.235/72, com a redação imposta pela Lei 11.941/09, abraçou o princípio, posto que prevê para a constituição do crédito tributário ou aplicação de multa que os depoimentos, laudos, e demais elementos de prova

¹⁶ V. CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 64, Vol. I.

¹⁷ Segundo Joseli Lima Magalhães: “O estudo da oralidade, introduzida por Chiovenda, é importante para o direito processual brasileiro porque foi a partir da sua construção dogmática que se abriram as portas para a mudança do processo a ser aplicado no Brasil por meio de sua adoção pelo CPC de 1939, rompendo inclusive com as tradições do processo lusitano, e cujas legislações extravagantes posteriores somente vieram a confirmar esta nova tendência do processo civil atual, principalmente no aspecto que se refere à impossibilidade de recursos em decisões interlocutórias”. (In: MAGALHÃES, Joseli Lima. *Jurisdição e processo em Giuseppe Chiovenda*. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3501.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2014.)

¹⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p.348.

sejam todos reduzidos a termo. Ou seja, o julgador sempre decidirá com base no que está dito no papel (termo), afastando-se qualquer contato dele com as partes, negando-lhe os benefícios da oralidade¹⁹. Em matéria de prova, a documental ganhou lugar de destaque, sendo eleita como o principal meio de prova no processo administrativo tributário.

2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PAT

Para Hely Lopes Meirelles, o processo administrativo tributário é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, à fixação de alcance de norma de tributação em casos concretos ou à imposição de penalidade ao contribuinte.

Na lição de Ives Gandra da Silva Martins²⁰:

O processo administrativo é 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.

Ao se tratar de conceito de processo administrativo tributário, se impõe traçar a distinção entre processo e procedimento. Para tanto esclarecemos que procedimento precede o processo, pois este nasce com a resistência formal (contencioso) do contribuinte por meio da impugnação no prazo legalmente fixado. Nas palavras de James Marins²¹, “ocorrem no âmbito administrativo fiscal três momentos ontologicamente distintos: 1) procedimento preparatório do ato de lançamento tributário; 2) ato de lançamento; e 3) processo de julgamento da lide fiscal”. Momentos que o autor²² descreve nos seguintes termos:

A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesse, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental.

¹⁹ Sobre a falibilidade do apego demasiado à escrita no processo penal, escreveu Gustavo Radbruch: “O jogo dos gestos, o enrubescer e empalidecer do acusado, a hesitação do depoimento testemunhal relutante e a tagarelice ágil do testemunho decorado, todas as nuances e imponderabilidades, contudo, perdem-se no monótono estilo do protocolo” (In: RADBRUCH, Gustav. *Introdução à Ciência do Direito*. Tradução brasileira de Vera Barkow. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 158.). *Mutatis mutandi*, essas vantagens da oralidade também se aplicam ao processo administrativo tributário.

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo administrativo tributário*. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 11.

²¹ MARINS, James. *Op. cit.*, p. 260.

²² *Ibidem*, p.164.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, a normatização das regras de contencioso administrativo em matéria tributária, ou seja, do processo administrativo tributário, para parte da doutrina, faz parte do rol da competência legislativa concorrente²³, competindo, portanto, a União editar, por meio de Lei Complementar, normas gerais que servirão de parâmetros para a edição de normas suplementares para atuação de cada Ente político em sua esfera.

Pontua-se, contudo, que há doutrinadores que destoam dessa classificação, por entender que a edição de normas sobre direito processual administrativo tributário está, ao contrário, inclusa no rol de competência privativa da União, nos termos do artigo 22, inciso I da Constituição Federal, por se tratar de matéria processual e não procedimental.

Dentre esses doutrinadores está James Marins²⁴, para quem caberia exclusivamente à União editar norma sobre processo administrativo tributário a fim de se promover a existência de um sistema processual tributário nacional, bem como normas gerais sobre procedimento em matéria de processo tributário a fim de resguardar sua aplicação uniforme em todo o território nacional. *In verbis*:

Compete, portanto, à União a disciplina do Sistema processual tributário nacional, estabelecendo por via de lei ordinária as garantias de processo que assistem ao cidadão contribuinte – em toda a federação – quando da solução administrativa de sua relação tributária litigiosa com o ente da tributante; deve ainda a União criar normas gerais de procedimento em matéria de processo, com fito de uniformizar em toda a federação o modo de exercício (procedimento) das garantias constitucionais do processo.

O fato é que, seja considerando-se norma processual, de competência privativa da União, seja considerando-se norma de procedimento em matéria de Direito Processual, até a presente data a União não exerceu sua competência legislativa de editar, seja por lei ordinária, seja por meio de Lei complementar, normas gerais sobre processo administrativo tributário.

²³ Vide art. 24 e 30 da CF:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre:I- direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;(...)

§1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais;

§2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência da lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Art. 30. Compete aos Municípios: I. legislar sobre assuntos de interesse local; II. suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III. instituir e arrecadar tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, em prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; [...]

²⁴ MARINS, James. *Op. cit.*, p. 121.

Diante desta inexistência de lei nacional, os estados têm exercido sua competência plena, nos termos do §3º do art.24 da Carta Magna, que estabelece que inexistindo lei federal sobre normais gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Ademais, a própria União editou *norma federal* não com o intuito de estabelecer normas gerais, mas exclusivamente para regular o processo administrativo fiscal federal. Esta norma foi promulgada por meio do Decreto n.º 70.325/72, o qual promoveu a unificação da legislação processual tributária federal.

Destacando-se que com a promulgação da Carta Magna de 1988, o Decreto 70.235/72 foi recepcionado no ordenamento jurídico como lei ordinária e posteriormente o contencioso administrativo fiscal federal passou a contar com a aplicação subsidiária da lei federal 9.794/99, que dispõe sobre o processo administrativo na esfera federal.

3 NORMAS GERAIS EM PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR (PLP) N.º 381/14

Mesmo diante da celeuma quanto a se tratar de matéria processual ou procedimental, e, por consequência, se de competência privativa da União ou se de competência concorrente, adotamos o posicionamento aplicado pelo Senado Federal, que, ao catalogar a matéria como de competência concorrente²⁵, propôs o projeto de lei complementar (PLP) n.º 222/13, que estabelece normas gerais sobre processo administrativo tributário, com fulcro no artigo 146 da Constituição Federal. *In verbis*:

Art. 146. Cabe à **lei complementar**:

III - Estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre**:

b) Obrigação, **lançamento, crédito**, prescrição e decadência tributários;

²⁵ Importante trazer nota de que esta classificação adotada pelo Senado Federal foi objeto de críticas por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional que por meio do PARECER/PGFN/PGA/Nº 2450/2013, em que afirma que há dúvida sobre a natureza de normas editada, com fulcro no inciso III do artigo 146 e no inciso I do art.24, já que o projeto de lei não veicula normas atinentes a tributos, mas sim ao processo tributário administrativo. Sendo, portanto, norma de natureza de direito administrativo, sobre o qual todos os entes podem legislar, versa sobre competência concorrente. Não haveria, por conseguinte, a necessidade da matéria ser tratada como lei complementar, esta sim afeta às normas de direito tributário. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/24502013>>. Acesso em 30 jun. 2014.

Da leitura desse dispositivo constitucional, verifica-se que as matérias ali elencadas não são taxativas, já que o próprio constituinte ao trazer a expressão “especialmente sobre” quis apenas salientar aquelas matérias. Deste modo foi o comentário de Leandro Paulsen²⁶:

Enumeração exemplificativa. Conforme já ressaltado em nota genérica acerca do inciso III, em que se insere esta alínea, o rol estabelecido é apenas exemplificativo, não excluindo a abordagem de outros institutos inerentes à tributação que se enquadrem no conceito de normas gerais de direito tributário.

Logo, mesmo matérias tributárias não elencadas expressamente no dispositivo podem ser tratadas por lei complementar no que tange à edição de normas gerais, como é o exemplo do processo administrativo tributário. Mesmo que no que se refere à espécie Processo de Determinação e Exigência de Crédito Tributário, a sua regulação por meio de Lei Complementar é expressa por estar dentro do conceito de lançamento.

Nos moldes do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado²⁷, o procedimento administrativo do lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Sendo considerado definitivo o lançamento e, portanto, constituído o crédito tributário, finda-se a última. Tais fases podem ser descritas da seguinte forma:

Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.

Portanto, do conceito de lançamento podemos deduzir que o processo administrativo Tributário, nada mais é que a fase contenciosa do lançamento, matéria regulada pelo art. 146 da Carta Maior, para o qual exige edição de norma geral por parte da União.

Insta salientar que a competência da União em estabelecer normas gerais em direito tributário em nada afronta o pacto federativo; ao contrário, assegura o funcionamento

²⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10.ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 94.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p.154-5.

harmônico do ordenamento jurídico em um cenário de multiplicidade de entes federativos. Vale citar entendimento de Hamilton Dias de Souza²⁸:

(...) o objetivo da norma constitucional é permitir, além da regulação das limitações e conflitos de competência, que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de Municípios, e mesmo de Estados-Membros, exige uma formulação jurídica global que garanta a unidade e racionalidade do sistema.

(...) Pode-se verificar que o objetivo histórico foi o de permitir à União traçar linhas gerais do ordenamento jurídico tributários do Estado Nacional, sem descer ao campo reservado as autonomias locais.

(...)

Isto posto, se o legislador nacional, a propósito de editar lei complementar veiculadora de normas gerais, invadir a competência do legislador ordinário, aquela não será vinculante para Estados e Municípios, valendo apenas como lei ordinária da União, pois a lei, para ser considerada complementar, deverá ter não só a forma que lhe é própria, mas também o conteúdo previsto expressamente na Constituição Federal.

Assim também escreve Eurico Marcos Diniz²⁹:

(...) não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A jurisprudência também tem postulado neste sentido³⁰:

(...) 3. A Constituição não fixou o conceito de ‘normas gerais de direito tributário’, enumerando, exemplificativamente, algumas delas no art. 146, sendo certo que nem todas as normas contidas no Código Tributário podem ser tidas como tais, ainda que inscritas no Livro II deste. Necessidade, portanto, de análise caso a caso do dispositivo. 4. São, contudo, ‘normas gerais’ aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades. Interpretação da expressão constante em diversos artigos constitucionais e abrangendo vários campos do Direito (Administrativo, Tributário, Financeiro, Ambiental, Urbanístico, etc.).

²⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, 1. v., p. 11 e 13-4, grifo nosso.

²⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.86, grifo nosso.

³⁰ AIAC 1998.04.01.020236-8/RS. TRF4, Corte Especial, por maioria. Rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, nov/01, grifo nosso.

Diante da competência constitucional da União de editar normas gerais sobre contencioso administrativo, a qual, como visto, ainda não foi exercitada, acrescenta-se a competência do Senado Federal, prevista no inciso XV do art. 52 da Constituição Federal, de avaliar o Sistema Tributário Nacional e as administrações tributárias dos entes federados. O Senado Federal, por meio da Resolução nº 01/2013, editada em março de 2013, atribuiu internamente à Comissão de Assuntos Econômicos a competência de avaliar anualmente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional. *In verbis*:

Art. 1º O Regimento Interno do Senado Federal passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99-A:

"Art. 99-A. À Comissão de Assuntos Econômicos compete, ainda, avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios".

Art. 2º O Capítulo IV do Título X do Regimento Interno do Senado Federal passa a vigorar acrescido da seguinte Seção II-A:

Seção II-A Da Atribuição Estabelecida no art. 52, XV, da Constituição Federal Art. 393-A. A avaliação de que trata o art. 99-A será realizada anualmente por grupo de Senadores da Comissão de Assuntos Econômicos designados pelo Presidente da Comissão.

A fim de exercer a Competência Constitucional regulamentada pela Resolução 01/2013, em julho de 2013 o Senador Vital do Rêgo apresentou o já citado Projeto de Lei do Senado 222, de 2013, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O referido projeto foi encaminhado em abril de 2014 para Câmara dos Deputados, a fim de ser submetido à revisão, nos termos do art. 65 da Constituição Federal, onde foi requerida a tramitação em regime de urgência de votação sob a numeração PLP 381/2014.

Em suma, o Projeto de lei assegura aos litigantes em processo administrativo fiscal o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes e à observância do devido processo legal; define os recursos postos à disposição dos litigantes; os prazos para prática de atos processuais; o tratamento a ser dispensados às decisões definitivas dos órgãos julgadores; as vedações e prerrogativas dos membros dos órgãos julgadores; e adoção de súmulas vinculantes. Estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adaptarão a sua legislação específica ao disposto na Lei Complementar, no prazo máximo de um ano contado a partir da data da publicação.

Dentre as inovações apresentadas pelo PLP 381/2014, ressaltamos a previsão expressa do direito à apresentação de sustentação oral nas sessões de julgamento, em respeito ao princípio da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes e à observância do devido processo legal, *in litteris*:

Art. 2º O julgamento do processo de exigência de tributos e de outros processos que lhe são afetos, inclusive os pedidos de restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, observará o seguinte:

(...)

§9º As sessões de julgamento serão públicas, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na legislação pertinente, sendo assegurado aos litigantes o direito à apresentação de memoriais e à sustentação oral.

Caso a citada redação seja aprovada e publicada, ter-se-á regulamentado no ordenamento jurídico brasileiro o direito, já assegurado na Carta Magna, de realização de sustentação oral em todas as instâncias de julgamento no processo administrativo tributário, superando-se a celeuma que tem impedido o exercício deste meio de defesa em sede de primeira instância administrativa fiscal.

4 SUSTENTAÇÃO ORAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A Sustentação oral é o meio pelo qual os litigantes defendem seus interesses, resumindo suas alegações e reforçando seus argumentos, com o fim de persuadir o julgador.

Como dito, caso seja aprovada e promulgada a proposta constante do PLP 381/14, em que expressamente assegura o direito de se realizar sustentação oral em todas as sessões de julgamento em sede de processo administrativo tributário, incluindo-se, portanto, os julgamentos em primeira instância, ter-se-á superado os óbices apresentados pela Administração frente ao exercício desse direito. Fato que representará um salto de qualidade no que se refere aos instrumentos postos à disposição dos litigantes em processo administrativo, já que por ausência de previsão legal este meio de defesa tem sido negado ao contribuinte, sendo-lhe facultado apenas nos julgamentos de segunda instância no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A atual restrição do direito de apresentar sustentação oral apenas em fase recursal demonstra uma afronta ao princípio da eficiência, pois considerando que a análise das provas é feita em primeira instância, protelar o uso de um recurso tão eficiente de defesa quanto é a sustentação oral é adiar a resolução de conflito que já poderia ter se efetivado em primeira instância.

Isto porque os meios de defesa não abrangem somente os aspectos documentais e a escrita, mas também o depoimento para se chegar à eficácia do julgamento mediante o convencimento do julgador. Visto que, ao ouvir o administrado, este trará circunstâncias e fatos, que muitas vezes não estão presentes no processo e que poderá influenciar na decisão, colaborando para a justiça igualitária perante o Poder Público.

O impedimento do uso da sustentação oral também afronta o Princípio do duplo grau de jurisdição por meio do qual se impõe que qualquer decisão, que possa resultar algum prejuízo a alguma das partes possa ser submetida à revisão por outro órgão. A afronta dá-se em razão de se negar que o contribuinte use da sustentação oral como meio de se influenciar a decisão em primeira instância, a fim de se exaurir todos os meios de defesa em todas as instâncias julgadoras.

Outro argumento que corrobora com a importância de se oportunizar a realização de sustentação oral em primeira instância no Processo Administrativo Tributário é o fato de as decisões nesta instância serem, nos moldes atuais do processo administrativo fiscal federal, prolatadas por autoridade que integra exclusivamente a esfera política do Poder que exige o cumprimento da obrigação discutida, ou seja, a Fazenda Pública. O que significa dizer que a Fazenda, na qualidade de parte-juiz na demanda, se encontra em posição privilegiada frente ao contribuinte, situação agravada quando este vê tolhido seu direito de fazer uso de um meio tão eficaz de persuasão como é a sustentação oral.

Essa relação anti-isonômica é agravada pelo fato de que o contribuinte não é sequer intimado da data de sessão do julgamento de sua impugnação, a qual se realiza às portas fechadas, fato que contraria o inciso X do art.93 da Constituição Federal, conforme pontua Cleide Previtalli Cais³¹:

Por óbvio, a conclusão dos julgadores na instância administrativa há de ser fundamentada, aplicando-se lhes por analogia, o comando do inciso X do art.93 da Constituição Federal, que determina sejam as decisões administrativas dos tribunais motivadas e proferidas em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros (inciso X com redação determinada pela Emenda Constitucional 45/2004).

Torna-se importante frisar que a administração ao impedir a sustentação oral nos processos administrativos tributários afronta a Carta Magna, bem como, os princípios constitucionais, acima elencados, podendo ser anuladas as decisões administrativas no âmbito

³¹ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 241.

judicial, caso o contribuinte se sinta lesado em seu direito, até porque as decisões administrativas não geram coisa julgada.

Logo, além de representar um tolhimento do exercício pleno dos direitos e garantias constitucionais do contribuinte por parte do Poder Público, a supressão de um meio de defesa como o é a sustentação oral resulta no aumento de processos propostos junto ao judiciário, os quais poderiam ser julgados e definitivamente resolvidos pela própria administração se esta exercesse sua função com eficiência.

Negar ao contribuinte a defesa oral é, portanto, contrariar a Constituição Federal, fato que compromete o resultado final do processo, que poderá ser considerado nulo em decorrência do cerceamento de defesa. Tanto que já é comum encontrar julgados que têm enfrentado estas discussões, quer pela falta de sustentação oral pelo contribuinte no PAT, inclusive com processos administrativos sendo considerados nulos pelo Poder Judiciário, quer pela não aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, caracterizando o cerceamento de defesa. Como exemplo, tem-se a decisão liminar proferida em sede do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.022921-7³², em que a Juíza Federal Claudia Mantovani Arruga, da 5ª Vara Federal Cível de São Paulo, reconheceu a existência de cerceamento de defesa em julgamento proferido, em sede de primeira instância junto às Delegacias Regionais da Receita Federal, em que houve vedação a sustentação oral e a outros meios inerentes ao exercício do direito de defesa do contribuinte³³.

Logo, ao proporcionar a sustentação oral dentro do Processo Administrativo Tributário resguardam-se as garantias constitucionais (do devido processo legal, do contraditório e o da ampla defesa), as quais alicerçam um Estado Democrático de Direito, e se estabelece um processo dialético para a satisfação de um interesse geral e a mútua cooperação na busca da verdade material.

Assegura-se assim um processo administrativo dentro da legalidade, que vise um resultado eficiente, não importando quem seja o vencido ou vencedor, porque compete à Administração o poder-dever do seu exercício.

Assim sendo, pode-se inferir que a prerrogativa de realizar a sustentação oral como previsto na PLP 381/2014 vem apenas confirmar ao contribuinte este direito já instituído pela

³² Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2007-ago-19/juiza_aponta_ilegalidades_julgamento_administrativo>. Acesso em 30 jun. 2014.

³³ Vide também decisão da 5ª Vara Federal do Rio de Janeiro em 29/01/2014 em Mandado de Segurança Coletivo nº 2014.51.01.000113-7. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/liminar-concedida-5a-vara-federal-rj.pdf>>. Acesso em 31 out. 2014.

Constituição Federal de se ter um processo administrativo pautado dentro do devido processo legal, o qual lhe resguarda o uso de todos meios legais inerentes a sua defesa.

Pois, como já explanado, mesmo não existindo normas gerais que regulamentem o Processo Administrativo Tributário – PAT, cabe a aplicação imediata das normas constitucionais, em especial, dos princípios constitucionais, na qualidade de parâmetros a serem adotados em legislação emanada de cada Ente Político.

5 CONCLUSÃO

Como visto, a sustentação oral constitui-se em um meio de defesa eficaz a ser utilizado no âmbito do processo administrativo. Direito este respaldado pela própria Constituição Federal de 1988, por meio da exigência do devido processo legal, que tem como fundamento os princípios do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerente (incisos LIV e LV, artigo 5º da CF).

Tais princípios visam resguardar o trâmite processual entre a administração e o administrado, que satisfaça os anseios sociais, bem como, concretize de maneira prática os preceitos de justiça, isonomia entre as partes, da estrita legalidade e da eficiência.

Todavia, mesmo diante desse respaldo Constitucional, muitos contribuintes são tolhidos desse direito em razão de inexistência de norma infraconstitucional que assegure a apresentação de sustentação oral em sede de primeira instância, o que motivou o Senado Federal a apresentar projeto de lei complementar onde estatui este direito para todas as sessões de julgamento no âmbito do processo administrativo tributário.

Tal projeto só corrobora com a tese que confirma a aplicabilidade da apresentação de sustentação oral no âmbito do processo administrativo tributário como forma de se resguardar a ampla defesa, bem como, o contraditório e sua consequente isonomia entre as partes. Negar o referido meio de defesa, a exemplo de processo em sede de primeira instância julgado exclusivamente pela própria Fazenda Pública, que assume o papel de parte e juiz, intensifica o desequilíbrio processual entre as partes.

Como visto, assegurada a realização de sustentação oral em primeira instância resguardam-se tanto o princípio da eficiência, por possibilitar uma solução mais rápida do conflito, quanto o duplo grau de jurisdição, por possibilitar ao contribuinte o uso de todos os meios de defesa legais para influenciar na decisão tanto em primeira quanto em segunda instâncias. Circunstâncias que podem gerar no contribuinte a sensação de ter exaurido todos

os meios para ver sua defesa exercitada, perdendo força a tese de cerceamento de defesa que tem justificado ajuizamento de ações junto ao poder judiciário para discutir lides que já foram objeto de processo administrativo.

Portanto, pode-se concluir que, com fulcro no princípio do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da busca da verdade material, deve-se aplicar em toda a sua amplitude a realização de sustentação oral no âmbito do Processo Administrativo tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALYRIO, Rovigati Danilo. *Metodologia Científica*. PPGEN: UFRRJ, 2008.

BRASÍLIA. Senado Federal. *Projeto de lei complementar PLP 381/2014*. Estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=611441>>. Acesso em: 23 jun. 14.

CABRAL, Antônio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

CANHADAS, Fernando Augusto Martins. *O direito de ser ouvido no procedimento administrativo de fiscalização*. São Paulo: Dissertação de mestrado apresentada a banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006.

CARNELUTTI, Francesco. *Instituições do Processo Civil*. Tradução de Adrián Sotero De Witt Batista. Campinas: Servanda, 1999, v. II.

_____. *Sistema de direito Processual Civil*. Campinas: ClassicBOOK, 2000, v. III.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Campinas: Bookseller, 2000.

_____. *A ação no sistema dos direitos*. Belo Horizonte: Líder, 2003.

DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sergio. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. Vol. 4. São Paulo: Saraiva, 1998.

GUEDES, Jefferson Carus. *O princípio da oralidade. Procedimento por Audiências no Direito Processual Civil Brasileiro*. São Paulo: RT, 2003.

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

LOPEZ, Maria Teresa Martinez; NÉDER, Marcos Vinícius. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Curso de direito tributário*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MAGALHÃES, Joseli Lima. *Jurisdição e processo em Giuseppe Chiovenda*. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3501.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2014.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. atual. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2002.

MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva. *Publicidade em julgamentos da Receita prestígia Constituição*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-06/eduardo-monteiro-publicidade-julgamentos-receita-prestigia-constituicao>>. Acesso em: 31 out. 2014.

NERY JR., Nélson. *Princípios do processo civil na constituição federal*. 8. ed. rev., ampl. e atual. com as novas súmulas do STF e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008.

RADBRUCH, Gustav. *Introdução à Ciência do Direito*. Tradução brasileira de Vera Barkow. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SOUZA, Hamilton Dias de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, 1. v.

TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 46, jul. 1999, p.79.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *A Justiça Administrativa*. Coimbra: Almedina, 2006.

XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.