

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

ACESSO À JUSTIÇA II

EDNA RAQUEL RODRIGUES SANTOS HOGEMANN

JOSÉ QUERINO TAVARES NETO

CAMILA SILVA NICÁCIO

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

A174

Acesso à justiça II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/ FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Edna Raquel Rodrigues Santos Hogemann, José Querino Tavares Neto, Camila Silva Nicácio – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-076-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Justiça. 3. Direito processual. 4. Direitos humanos. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

ACESSO À JUSTIÇA II

Apresentação

APRESENTAÇÃO

Toda pessoa tem direito de ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer natureza (Artigo 8º, 1 da Convenção Interamericana sobre Direitos Humanos - São José da Costa Rica).

O acesso à justiça foi inserido no texto constitucional de 1946, através do art. 141, 4º, o, nestes termos: "A lei não poderá excluir da apreciação do poder judiciário, qualquer lesão de direito individual. Trata-se do princípio da ubiquidade da justiça ou da inafastabilidade do controle jurisdicional, também denominado direito de ação, ou princípio do livre acesso ao judiciário. Previsto no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal, de 1988 nos seguintes termos: a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito. , cuida-se de um direito fundamental.

Os juristas em geral e processualistas de modo particular são concordes que o acesso à justiça pode ser arrostado como condição fundamental o mais básico dos direitos humanos de um sistema jurídico moderno e igualitário que almeje garantir, e não somente proclamar, os direitos das pessoas humanas. No entanto, contraditoriamente, historicamente não se tem percebido por parte, seja do ensino jurídico, das práticas judiciais, da práxis profissional, da pesquisa e teorias jurídicas, e mesmo na prestação de serviços legais uma efetiva preocupação com a temática "acesso à justiça" em sua necessária amplitude. Muitas vezes o "acesso à justiça" é confundido com o acesso ao Judiciário.

Ora, se essa afirmação sobre o acesso à justiça, na tipologia tradicional, é confundida com acesso aos tribunais, o que deve ser entendido, como acesso à justiça? A resposta para tal questão passa necessariamente por uma reflexão a respeito do entendimento que se tem consagrado a respeito do que objetivamente significa o acesso à Justiça e de como nossos tribunais vêm encarando esse direito que está incorporado ao rol dos direitos fundamentais do cidadão.

Cuida-se aqui de uma questão de garantia de direito, não simplesmente na tipologia tradicional de peticionar. Se assim fosse, a norma constitucional seria inócua. Bastaria tão somente peticionar e a garantia, preconizada no artigo 5º, XXXV, estaria atingida; teria, a norma, obtido seu propósito.

Não parece ser esse o melhor entendimento. Interpretando o direito em sua inteireza, o que se pretende refletir à luz dos trabalhos apresentados no GT de ACESSO À JUSTIÇA II, nesse XXIV CONGRESSO NACIONAL do CONPEDI é que a garantia constitucional somente se realizará se, além de não haver exclusão legal da apreciação judicial, isto é, se além da garantia objetiva ao Judiciário não ser excluído da apreciação de lesão a direito ou de ameaça a direito, vincular e garantir a real reparação do direito lesionado, ou impedir, preventivamente, que a ameaça a direito se concretize - isto é, haja eficácia não somente formal, mas também social da decisão judicial.

É nesse campo de questões que hoje é próprio da área de acesso ao direito no Brasil - como ramos do saber em fase de consolidação - que os textos que compõem a presente obra devem ser analisados.

Utilizando diversas metodologias - algumas mais críticas, outras não - os artigos que compõem o presente livro podem fomentar, ainda mais, o debate sobre a urgente e necessária reflexão sobre o direito fundamental ao acesso à justiça.

Discutindo os mecanismos de acesso à justiça pelos cidadãos, nos estados democráticos, Lademir José Cremonini e Patrícia de Lima Felix abrem essa obra com o título: A EFETIVAÇÃO DA CIDADANIA E DO ACESSO À JUSTIÇA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.

O acesso à justiça como um direito fundamental e humano, seus instrumentos processuais e humanos de realização são abordados por Edinildon Donisete Machado e Sílvia Leiko Nomizo no artigo A FUNDAMENTALIDADE DO DIREITO AO ACESSO À JUSTIÇA, por Simone Pereira de Oliveira e Mônica Bonetti Couto em O DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO À JUSTIÇA, A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E A CELERIDADE PROCESSUAL: O REDIMENSIONAMENTO DO FATOR TEMPO NA TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS JUDICIAIS, por Ursula Spisso Monteiro em O ACESSO À JUSTIÇA E O PROGRAMAM NACIONAL DE DIREITOS HUMANOS, por Leandro Finelli Horta Vianna e Pedro Donizete Biazotto em O DIREITO DO IDOSO DE ACESSO AO JUDICIÁRIO COM PRIORIDADE NA TRAMITAÇÃO PROCESSUAL E A

DURAÇÃO RAZOÁVEL E EFETIVA COMO GARANTIA DE DIREITOS CONSTITUCIONAIS E HUMANOS, por Carlos Augusto Alcântara Machado e Gustavo Dantas Carvalho em O PAPEL DA DEFENSORIA PÚBLICA NA CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS e por Simone Pereira de Oliveira e Mônica Bonetti Couto em O DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO À JUSTIÇA, A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E A CELERIDADE PROCESSUAL: O REDIMENSIONAMENTO DO FATOR TEMPO NA TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS JUDICIAIS.

A questão das formas adequadas de acesso à justiça para a solução dos conflitos foi objeto de análise de Deilton Ribeiro Brasil e Leandro José de Souza Martins, no artigo intitulado POTENCIALIZAÇÃO DO ACESSO À JUSTIÇA: MEDIAÇÃO E ARBITRAGEM COMO ALTERNATIVAS DE SOLUÇÃO DOS CONFLITOS, como também de Leonardo Sette Abrantes Fioravante, em A ARBITRAGEM COMO MEIO ADEQUADO E EFETIVO DE ACESSO À JUSTIÇA, bem como foi abordado por Janaina Franco de Andrade em A UTILIZAÇÃO DA ARBITRAGEM NA SOLUÇÃO DOS NOVOS CONFLITOS: UM ESTUDO SOBRE O DIREITO DIGITAL E A RELAÇÃO DE CONSUMO; assim também Gabriela Gomes Costa e Melissa Ourives Veiga, no artigo intitulado UMA NOVA PERSPECTIVA SOBRE A MEDIAÇÃO DE CONFLITOS NO BRASIL SOB A ÓTICA DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Nesse mesmo tom, mas no campo dos conflitos laborais, Marcelino Meleu e Alessandro Langlois Massaro apresentaram o trabalho intitulado AS COMISSÕES DE CONCILIAÇÃO PRÉVIA TRABALHISTAS COMO LOCUS PRIVILEGIADO PARA O TRATAMENTO DOS CONFLITOS INDIVIDUAIS DO TRABALHO E EFETIVAÇÃO DO ACESSO À JUSTIÇA.

Os aspectos processuais pertinentes à questão do acesso à justiça, inclusive a partir de uma leitura do novo Diploma Processual Civil, foram alvo das reflexões de Natan Franciella de Oliveira e Luciano Souto Dias em A FUNDAMENTAÇÃO DAS DECISÕES JUDICIAIS COMO GARANTIA DE UM PROCESSO JUSTO: ANÁLISE DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL FACE À NECESSIDADE DE UM RÁPIDO PRONUNCIAMENTO DECISÓRIO, por Teófilo Marcelo de Arêa Leão Junior e Thais Estevão Saconato em A TEORIA DOS PRECEDENTES JUDICIAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO: SEGURANÇA JURÍDICA E ACESSO À JUSTIÇA, por Alex Maia Esmeraldo de Oliveira e Fátia Moreira Guimarães Pessoa em ACESSO À ORDEM JURÍDICA JUSTA E SUAS IMPLICAÇÕES COM O PROCESSO COLETIVO: SEU REDIMENSIONAMENTO COMO FORMA DE RESGATAR A EFETIVIDADE, por Marcos Vinicius Lipiensi em O INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS E O PROCESSO COLETIVO e por Ana Paula Duarte Ferreira em PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL COMO INSTRUMENTO DE

ACESSO À JUSTIÇA: ANÁLISE PRINCÍPIOLÓGICA À LUS DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Questões referentes à legitimação da defensoria pública quanto à tutela do meio ambiente foram abordadas por Nayara de Lima Moreita e Stéfano Guimarães no artigo intitulado TUTELA DO MEIO AMBIENTE E DEFENSORIA PÚBLICA: LEGITIMIDADE PARA ATUAÇÃO COLETIVA EM MATÉRIA AMBIENTAL.

A especificidade dos problemas envolvendo o acesso à justiça em decorrência de legislação estadual foi o tema do artigo OS IMPACTOS DA LEI ESTADUAL 15.838 DE 2015, NA EFETIVAÇÃO DO ACESSO À JUSTIÇA NO CEARÁ, ATRAVÉS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, da autoria de José Diego de Oliveira e Silva e Mariana Luz Zonari.

O direito comparado também se faz presente nessa obra, com um cotejo entre a legislação brasileira e a italiana, em matéria tributária, no que diz respeito à organização judiciária, através do trabalho de Frederico Menezes Beyner intitulado ORGANIZAÇÃO JUDICIÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: COMPARAÇÃO ENTRE ITÁLIA E BRASIL.

Esperamos que essa obra contribua para superação da reducionista concepção de acesso à justiça à realidade formal judicante, e, sobretudo, como reflexo extensivo do espaço acadêmico inquieto e dialético, típico de eventos da natureza do CONPEDI, cumpra-se o papel de dizer não apenas o que é de direito, por que isso já se faz por demais, mas, o que é o direito.

Desejamos a todos uma excelente leitura!

Coordenadores do Grupo de Trabalho

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto UFG/PUC-PR

Profa. Dra. Edna Raquel Rodrigues Santos Hogemann UNESA/RJ

Profa. Dra. Camila Silva Nicácio UFMG/MG

ORGANIZAÇÃO JUDICIÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: COMPARAÇÃO ENTRE ITÁLIA E BRASIL.

JUDICIAL ORGANIZATION IN TAX MATTERS: COMPARISON BETWEEN ITALY AND BRAZIL.

Frederico Menezes Breyner

Resumo

O modelo judicial de solução de conflitos em torno da matéria tributária sofre variações significantes entre os países. No caso italiano, nota-se que a natureza unitária do Estado permite que a justiça tributária seja única e especializada. Contudo, essa especialização é acompanhada de características que causam desconfiança, como a nomeação dos juízes e vinculação estrutural ao Poder Executivo. No Brasil, inexistente nomeação de juízes em primeira instância e na maioria dos cargos de segunda instância e o Poder Judiciário é dotado de estrutura própria, o que lhe dá maior independência. A ausência de uma justiça tributária especializada é desejável, mas pode ser implantada sem alterações profundas na estrutura do Poder Judiciário, bastando a criação de órgãos jurisdicionais especializados na estrutura já existente, como já acontece em alguns casos.

Palavras-chave: Processo, Tributário, organização, Judiciária, Brasil, Itália

Abstract/Resumen/Résumé

The judicial model of tax conflict resolution faces significant variations between countries. In the Italian case, one can note that the unitary form of the State allows the tax justice to be unique and specialized. However, some of its features cause suspicion, as the nomination of judges at the first ground and structural linkage to the executive branch. In Brazil, there is no nomination of judges at the first ground and just a few nominated judges at the second ground and the judiciary has its own structure, which allows greater independence. The absence of a specialized tax justice is desirable but can be implemented without major changes in the structure of the judiciary, just by the creation of specialized courts in the existing structure, as already happens in some cases.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Process, Tax law, Organization, Judicial, Brazil, Italy

1. Introdução.

O trabalho tem por objetivo comparar a organização judiciária de primeira e segunda instância¹ no que toca ao julgamento de lides relativas a atos de acerto da relação jurídica tributária no Brasil (ato de lançamento) e na Itália (avviso di accertamento).

Em matéria de direito tributário material, a influência da doutrina italiana sobre o direito tributário brasileiro é inegável.

COSTA (1988), em texto dedicado especificamente ao tema, percorre os diversos autores italianos citados nos primeiros manuais brasileiros dedicados à ciência das finanças. Depois menciona aquela que foi a contribuição mais incisiva da doutrina italiana: a concepção de obrigação tributária derivada do formalismo causalista de VANONI, que concebia a relação tributária como relação jurídica e não como uma relação de poder ou soberania, que se esgotava na criação da lei tributária, que a partir daí submetia também o Estado.

Além disso, a concepção italiana sobre a multiplicidade de obrigações tributárias, compreendendo além das obrigações de dar dinheiro também as obrigações de fazer, não fazer e suportar, influenciou Rubens Gomes de Souza e resultou na positividade dos respectivos conceitos de obrigação tributária principal e acessória, até hoje vigentes no nosso Código Tributário, como se vê da sua redação:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Em outra nítida demonstração da influência da doutrina italiana, o STF validou a substituição tributária progressiva no ICMS com base na doutrina de Marco Aurélio Greco, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL.

¹ Não serão comparadas as instâncias excepcionais, pois o Supremo Tribunal Federal Brasileiro atua também como corte recursal em matéria constitucional, o que não se verifica na Corte Constitucional Italiana. Por outro lado a Corte de Cassação Italiana tem competência e função muito distinta do STJ. Sendo assim, como são perceptíveis maiores diferenças do que semelhanças em termos de organização judiciária, deixaremos de lado esses tribunais para nos concentrarmos nos juízos de primeira e segunda instância.

O texto doutrinário citado no acórdão tem base na doutrina procedimentalista do italiano Gian Antonio Micheli. Segundo essa doutrina, refletida no acórdão, é lícito ao legislador escolher, dentro da dinâmica econômica, momento preliminar do acontecimento do fato gerador da obrigação tributária para impor o dever de pagar o tributo, desde que resguardado o nexó lógico de necessidade para com o evento final tributável.

O exemplo demonstra que a chamada doutrina funcionalista, capitaneada por Micheli na Itália, serviu de embasamento doutrinário não para a alteração da nossa legislação, mas sim para a compreensão da própria competência tributária. Isso permitiu a adoção da substituição tributária progressiva no ICMS antes mesmo da introdução do §7º no art. 150 da Constituição, norma que veio consagrar de forma expressa a possibilidade.

Aliás, essa influência não incidiu de forma isolada no referido julgado, pois COSTA (1988:33) já relatava em 1988 a então “recente” influência dessa doutrina:

Depois destes dois exemplos, um de caráter certo e outro apenas possível, e para terminar esta exposição, lembro que o caso mais recente e claro da influência da doutrina tributária italiana sobre a brasileira é a adoção, por alguns doutrinadores nacionais, da chamada *tenría procedimenta*Esta. que encara o fenômeno da obrigação tributária em seu aspecto dinâmico e não apenas no estático, como ocorria até certo tempo atrás.

Portanto, se é certo que o direito material tributário brasileiro foi fortemente influenciado pela doutrina italiana, no âmbito da organização judiciária em matéria tributária existem diferenças significativas entre os países.

A partir dessa introdução acerca da influência italiana no Direito Tributário Brasileiro, passamos a analisar os pontos de contato e de distanciamento no que toca ao processo judicial tributário nos dois países.

2. A justiça tributária na Itália e a controvérsia sobre a natureza das Comissões Tributárias.

Dada a natureza unitária do Estado italiano, é antiga a previsão na Itália das Comissões Tributárias, órgãos competentes para apreciar os recursos dos contribuintes contra atos de acertamento da relação tributária, que culminariam posteriormente com a exigência do respectivo crédito.

Apesar de ter mantido uma certa uniformidade na competência das Comissões Tributárias, o direito italiano experimentou diversas mudanças de entendimento acerca da sua natureza jurídica administrativa ou jurisdicional, mudanças estas ocorridas sob a mesma Constituição de 1947.

A primeira grande distinção entre os sistemas brasileiro e italiano se verifica já no processo administrativo tributário. A distinção não resulta tanto do conceito de impugnação administrativa, concebida em ambos os países como a defesa do contribuinte contra atos de exigência tributária perante órgãos da própria Administração Pública.

Essa semelhança conceitual, contudo, não impediu que o processo administrativo seja radicalmente distinto nos dois países.

No Brasil sempre houve uma nítida separação entre os órgãos administrativos e judiciais competentes para processar e julgar a resistência dos contribuintes.

A dualidade entre a função julgadora do Poder Executivo e a função jurisdicional do Poder Judiciário nunca foi objeto de controvérsia doutrinária.

Adotando como corte histórico o Código Tributário Nacional, a impugnação do contribuinte em sede administrativa estava garantida pelo art. 145, I e art. 151, III. Esse direito não obsta que o contribuinte, sem sucesso na esfera administrativa, busque o Poder Judiciário para invalidar o lançamento tributário, uma vez que nosso direito constitucional não admite que a lesão a direitos, inclusive o de ser tributado de acordo com os parâmetros legais e constitucionais, seja excluída do conhecimento judicial. Atualmente, esse direito goza de status constitucional, que consagra o direito de petição e garante aos litigantes no processo administrativo o contraditório e a ampla defesa.

Portanto, aos órgãos do Poder Executivo cabe a solução do processo administrativo.

Em caso de manutenção do lançamento, aos órgãos do Poder Judiciário, é reservada tanto a tarefa de execução forçada quanto de julgamento sobre a validade do crédito tributário.

A primeira tarefa se dá no âmbito do processo de execução fiscal, regido pela Lei 6.830/80. Nesse caso, o Poder Judiciário processa a execução forçada do patrimônio do contribuinte para satisfazer o crédito tributário, cuidando para que essa satisfação se dê com a observância do devido processo legal.

A segunda tarefa depende de iniciativa do contribuinte para impugnar judicialmente a exigência. Isso pode ser efeito tanto no próprio processo de execução, onde são previstas modalidades de defesa por meio da exceção de pré-executividade (Súmula 393 do STJ) e dos embargos à execução (art. 16 da Lei 6.830/80).

A distinção entre ambas se dá no pressuposto de procedibilidade (os embargos demandam a garantia do juízo, o que é inexigível para a exceção de pré-executividade), no âmbito de cognição (a exceção de pré-executividade se destina exclusivamente a matéria de ordem pública apreciável de ofício e que não demandem dilação probatória, enquanto os embargos comportam todas as matérias de defesa exceto as expressamente indicadas no art. 16, §3º da Lei 6.830/80) e no trâmite (os embargos constituem formalmente ação autônoma, enquanto a exceção é apresentada por simples petição nos próprios autos).

Fora da execução fiscal, o contribuinte pode ainda levar ao conhecimento judicial suas razões contra a exigência por meio de ações autônomas, dentre as quais se destacam as ações declaratórias de inexistência de relação jurídica tributária e anulatórias de lançamentos tributários, mandado de segurança e ação de consignação em pagamento.

No direito italiano, contudo, a própria natureza administrativa ou jurisdicional dos órgãos competentes para apreciar a impugnação do contribuinte contra o ato de acerto passou por grandes controvérsias e alterações jurisprudenciais.

O entendimento sobre a matéria foi formado em sentenças da Corte Constitucional em casos nos quais se discutia a admissibilidade de incidentes de inconstitucionalidade suscitados pelas Comissões Tributárias.

Mesmo que em casos concretos, na Itália a declaração de inconstitucionalidade é concentrada na Corte Constitucional, que aprecia a matéria mediante provocação dos órgãos jurisdicionais inferiores.

Pressuposto para a admissão do incidente, contudo, é a natureza jurisdicional do órgão suscitante. Logo, caso as Comissões fossem qualificadas como órgãos administrativos, não poderiam suscitar essas questões à Corte Constitucional.

Num primeiro momento, a Corte Constitucional entendeu que as Comissões Tributárias possuíam natureza jurisdicional. É o que consta das sentenças de nº 12 (16/01/1957); nº 41 (01/03/1957); nº (30/12/1958); nº 132 (13/07/1963); nº 103 (07/12/1964).

O entendimento foi alterado com a sentença de nº 06 (29/01/1969) e de nº 10 (30/01/1969) segundo as quais as Comissões Tributárias eram órgãos administrativos, e portanto não estavam legitimadas a suscitar questões de constitucionalidade à Corte Constitucional.

A mudança de entendimento se deu por razões estritamente pragmáticas, para evitar declarar a inconstitucionalidade da existência própria das Comissões, que não cumpriam os requisitos que o art. 108 da Constituição passou a requerer para garantir a independência da magistratura. Nesse sentido a interpretação de FALSITA (2008:541):

Com a entrada em vigor da Constituição, fez-se surgir o problema da revisão das Comissões Tributárias, no sentido do item VI das disposições transitórias, e sobretudo da insuficiência da legislação para assegurar a independência dos componentes, requerida pelo art. 108 da Constituição.

Para evitar a declaração de inconstitucionalidade da disciplina das Comissões por violação ao art. 108, solicitando ao mesmo tempo que o legislador intervisse para adequá-las, a Corte Constitucional afirmou que se tratavam de órgãos administrativos (sentença nº 6 e nº 10 de 1969).

Posteriormente o legislador, cumprindo o disposto no item VI das disposições transitórias da Constituição Italiana, reestruturou as Comissões Tributárias, atribuindo-lhes características próprias dos órgãos jurisdicionais, nos termos do art. 108 da Constituição.

Como as Comissões Tributárias eram órgãos jurisdicionais antes da Constituição de 1947, a nova regulamentação operada pela lei delegada nº 825/1971 não cuidou de instituir novos juízos especiais (o que é vedado pelo art. 102 da Constituição), mas apenas de revisar o juízo preexistente para adequá-lo às novas exigências constitucionais de qualificação da magistratura italiana.

Nesse sentido a fundamentação da Corte Constitucional na Sentença nº 287/1974:

Si legge nell'art. 10, n. 14, della legge di delega che al Governo era commesso il compito di procedere "alla revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali delle Commissioni Tributarie, anche al fine di assicurarne l'autonomia e l'indipendenza, ed in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge.

Il che è quanto dire che si intendeva assicurare alle Commissioni stesse la struttura, le funzioni e le finalità che sono connaturali ai veri e propri organi giurisdizionali.

Foi rejeitada, portanto, a tese segundo a qual a nova legislação teria instituído novo juízo especial, vedado constitucionalmente. Essa foi a afirmação peremptória da Corte Constitucional na Sentença nº 154/1984:

La Costituzione ha voluto che le (altre) giurisdizioni speciali preesistenti fossero sottoposte a revisione, che "comportando una scelta delicata tra

soppressione pura e semplice e transformação, è stata affidata esclusivamente al Parlamento” (sentenze n. 92/1962; n. 41/1957; n. 42/1961 e n. 17/1965), non limitato al semplice mantenimento delle suddette giurisdizioni speciali preesistenti.

L’obbligo di procedere alla revisione delle anzidette giurisdizioni speciali preesistenti ha consentito l’intervento del legislatore con leggi posteriori a Costituzione attraverso mutamenti graduali (vedi per tutte le disposizioni integrative e correttive emanate in base all’art. 17, secondo comma, della Legge 09 ottobre 1971, n. 825, i cui termini sono stati ripetutamente prorogati) e con parziali adeguamenti, anche per colmare “le molte deficienze del contenzioso tributario.

A partir desse entendimento, parece pacificado o entendimento segundo o qual as Comissões Tributárias são órgãos jurisdicionais, pertencentes portanto à magistratura italiana, configurando-se como juízos especiais em matéria tributária.

Em resumo, podemos entender que as Comissões Tributárias eram compreendidas como órgãos jurisdicionais preexistentes à Constituição de 1947. A partir de então, em razão das exigências constitucionais para a magistratura, principalmente de independência e imparcialidade, as Comissões Tributárias deixaram temporariamente de ter natureza jurisdicional, e foram qualificadas por isso como órgãos administrativos. Posteriormente, com a nova legislação revisora das Comissões Tributárias (e não instituidoras de novo juízo especial, dada a preexistência das Comissões), ganharam elas novamente a qualidade de órgãos jurisdicionais competentes para resolver litígios envolvendo os atos de imposição de imposição tributária provenientes dos órgãos fazendários.

Sendo assim, na Itália hoje temos uma “justiça tributária” composta pelas Comissões Tributárias Provinciais e Regionais, especializada em razão da matéria, ao lado da justiça ordinária, militar, administrativa, de contas e das águas públicas.

Fixado caráter judiciário das Comissões Tributárias, podemos analisar como elas se organizam e fazer a comparação para com o sistema judiciário brasileiro, no que toca à apreciação de lides envolvendo atos de imposição tributária.

3. Da competência das Comissões Tributárias.

O art. 2 do Decreto Legislativo 546/1992, que fez parte da revisão legislativa das Comissões, limitou a competência das Comissões às controvérsias tributárias:

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonche' le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio.

A competência das Comissões Tributárias é tema sensível no direito italiano. Isso porque, para legitimá-las como órgãos jurisdicionais que não configuram novos juízos especiais instituídos após a Constituição de 1947, a Corte Constitucional Italiana entendeu que eram órgãos preexistentes, que passaram por uma revisão para adequação às características demandadas pela Constituição.

Sendo assim, qualquer tentativa de ampliar a competência das Comissões Tributárias para matéria anteriormente não inserida em sua competência, subtraindo a competência dos juízos ordinários e administrativos, será vista como instituição de novos juízos especiais, o que é vedado pela Constituição.

Nesse sentido, a Corte Constitucional Italiana já declarou a inconstitucionalidade de leis supervenientes que, alterando o art. 2 do Decreto Legislativo 546/1992, pretenderam ampliar a competência das Comissões Tributárias:

a) a sentença nº 10, de 14 de março de 2008 declarou a inconstitucionalidade do Decreto Legislativo nº 446/1997, que pretendia incluir na competência das Comissões débitos pela ocupação de área pública, por não ter natureza tributária;

b) a sentença nº 8, de 11 de fevereiro de 2010, declarou a inconstitucionalidade do Decreto Lei nº 203, de 30 de setembro de 2005, que ampliava a competência das Comissões para lides versando sobre o encargo pelo uso e depuração de águas públicas, pois tal exigência também não possuía natureza tributária.

Aliás, a própria redação original do Decreto Legislativo 546/1992 foi em parte declarada inconstitucional (sentença nº 5, de 14 de maio de 2008) por atribuir às Comissões Tributárias a competência para julgar controvérsias acerca de penalidades não decorrentes de infrações tributárias.

Em síntese, e no que toca ao objeto de nossa comparação, sempre que o sujeito passivo da obrigação tributária for destinatário de um ato de accertamento da relação tributária que lhe

exija o pagamento de determinada quantia a título de tributo, poderá se insurgir contra o referido ato de imposição perante a Comissão Tributária Provincial.

Nos termos do art. 18 do Decreto Legislativo 546/1992, o processo se inicia com o “recurso” do sujeito passivo contra o ato impugnado, no prazo de sessenta dias a partir da respectiva notificação (art. 21 do Decreto Legislativo 546/1992).

Após a proposição do recurso no prazo, é necessário ainda um outro ato, que é o de “costituzione in giudizio”, previsto no art. 22 do Decreto Legislativo 546/1992. Explica a doutrina que trata-se do “ato com o qual o recorrente (...) se apresenta, em modo formal, no processo perante a Comissão Tributária” (GIULIANI, 2012:190). Na prática, trata-se do “depósito do recurso com os respectivos documentos na secretaria da Comissão”.

Após o desenvolvimento do processo, é proferida a sentença pela Comissão Tributária Provincial, que pode ser impugnada pelo “ricorso d’appello” a ser julgado pela respectiva Comissão Tributária Provincial em segundo grau de jurisdição.

Já a decisão da Comissão Tributária Provincial pode ser impugnada pelo “ricorso per cassazione”, a ser julgado pela Corte de Cassação, prevista no art. 111 da Constituição e nos termos do art. 360 do Codice di Procedura Civile.

Uma importante exclusão da competência das Comissões Tributárias decorre da parte final do art. 2 do Decreto Legislativo 546/1992, que delas subtrai a competência para a execução forçada do crédito tributário:

Art. 2 (...) Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

Cabe assim à justiça ordinária processar a execução forçada ao crédito tributário. Os atos de oposição à execução, portanto, “não se referem à legitimidade da pretensão fiscal” (FALSITA, 2008: 537), mas apenas à regularidade da penhora e da notificação do título executivo, uma vez que a análise do mérito da obrigação tributária e da validade formal do ato de imposição tributária competem exclusivamente às Comissões Tributárias.

4. Da composição das Comissões Tributárias.

As Comissões Tributárias Provinciais julgam as lides tributárias em primeira instância e tem sede na capital de cada província. Em segundo grau de jurisdição atuam as Comissões Tributárias Regionais, sediadas na capital de cada região (art. 1 do Decreto Legislativo 545/1992).

Os juízes das Comissões Tributárias Provinciais são nomeados entre os indicados no art. 4 do Decreto Legislativo 545/1992, e os das Regionais entre os indicados no art. 5 do Decreto Legislativo 545/1992.

Portanto, além do ingresso por nomeação, nota-se que o ofício de magistrado tributário não é exclusividade de pessoas com formação em direito.

Os nomeáveis devem ainda preencher os requisitos do art. 7 do Decreto Legislativo 545/1992 e não incorrer nas causas de incompatibilidade do art. 8 do Decreto Legislativo 545/1992. Os cargos de presidência são ocupados pelos indicados no art. 3 do Decreto Legislativo 545/1992.

O procedimento de nomeação tem início com a declaração de disponibilidade por parte daqueles que se enquadram na relação dos arts. 3, 4 e 5 do Decreto Legislativo 545/1992 e que preenchem os requisitos. A partir daí, as Comissões Tributárias formam um elenco daqueles que se declararam disponíveis, classificando-os de forma objetiva com base na pontuação alcançada, pontuação esta que é taxativamente prevista na Tabela E do DL 545.

Com base nesse elenco, o Conselho da Presidência da Justiça Tributária (órgão de autogoverno da justiça tributária) realiza sua deliberação, e a submete ao Ministro das Finanças, que propõe a nomeação, realizada pelo Presidente da República.

Esse procedimento, traçado no art. 9 do Decreto Legislativo 545/1992, demonstra que o “concurso” para integrar a carreira de magistrado tributário é realizado apenas com base em título, de acordo com pontuação da Tabela E do Decreto Legislativo 545/1992.

Os juízes tributários são então juízes honorários, nomeados, e não juízes togados. Além disso, o Decreto Legislativo 545/1992 não exige que sejam magistrados “a tempo pieno”, ou seja, os juízes tributários podem se dedicar a outras atividades, desde que não incorram em causas de incompatibilidade previstas principalmente no art. 8 do Decreto Legislativo 545/1992.

Por fim, quanto à estrutura das Comissões, é importante observar que o Ministério das Finanças não apenas intervém no processo de escolha dos juízes tributários. Nos termos do Decreto Legislativo 545/1992, o Ministério da Fazenda também fornece toda a estrutura pessoal

material para o funcionamento das Comissões Tributárias (SIMONE, 2014:11) (arts. 31 a 35 do Decreto Legislativo 545/1992), bem como determina e paga a remuneração dos juízes (art. 13 do Decreto Legislativo 545/1992).

5. Do autogoverno da justiça tributária italiana.

O Decreto Legislativo 545/1992 também instituiu a figura do Conselho da Presidência da Justiça Tributária (Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria).

Trata-se de órgão de autogoverno, que tem por principal tarefa zelar pela independência da magistratura, tendo a competência de verificar o funcionamento e fiscalizar as Comissões Tributárias. Suas atribuições específicas estão contidas no art. 24, 1 do DL 545/1992.

O Conselho é composto de três presidentes de Comissões e de Sessões, eleitos pelos juízes das Comissões Tributárias, tendo mandatos de quatro anos. O Presidente do Conselho é escolhido pelos presidentes de Comissões ou Sessões.

6. Comparações da organização da justiça tributária italiana com o sistema brasileiro.

A primeira grande diferença do sistema brasileiro é que não há uma justiça especializada em razão da matéria para julgar lides envolvendo os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Enquanto na Itália essas controvérsias ficam a cargo das Comissões Tributárias em primeira e segunda instância, que não apreciam controvérsias distintas da tributária, no Brasil as lides tributárias não recaem na competência de uma justiça especializada.

Nosso sistema prevê que à justiça federal competirá apreciar as lides tributárias que tenham como sujeito ativo a União Federal, suas autarquias ou fundações públicas (art. 109 da Constituição). Em suma, podemos dizer que, em regra, aos juízes federais e Tribunais Regionais Federais caberá a apreciação de lides envolvendo tributos de competência da União Federal.

A exceção fica por conta das contribuições no interesse de categorias profissionais previstas no art. 149 da Constituição e reguladas pelo art. 578 e seguintes da CLT. O sujeito ativo dessas contribuições são os sindicatos, e as lides para com os empregadores e empregados sujeitos à contribuição, após a Emenda Constitucional nº 45/2005, é de competência da Justiça

do Trabalho² (conforme entendimento do STJ, v.g. CC 130.762/RO, Rel. Ministro Sérgio Kukina, 1ª Seção, julgado em 23/04/2014, DJe 30/04/2014 e CC 63.459/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, 1ª Seção, julgado em 25/10/2006, DJ 13/11/2006, p. 207).

Já os tributos de competência dos Estados e Municípios são apreciados, em primeira e segunda instância, pela Justiça Estadual.

A exceção fica por conta da execução fiscal de créditos tributários federais em situações nas quais no domicílio do sujeito passivo, que é o foro competente para a execução nos termos do art. 578 do CPC), não exista vara da justiça federal instalada. Nessa situação a justiça estadual processa a execução fiscal em primeira instância por delegação (Lei 5.010), preservada a competência recursal no âmbito da justiça federal.

Além de não termos uma única "justiça" competente para apreciar as lides tributárias, pois tal competência é dividida entre a justiça federal e a justiça estadual, não há exclusividade em razão da matéria, pois ambas julgam lides pertinentes a outros ramos do direito.

A competência em razão da matéria tributária se dá dentro de cada uma dessas justiças, que instituem na sua organização varas (primeira instância) e órgãos colegiados (segunda instância) especializados em matéria tributária.

Contudo, essa competência na maioria das vezes é especializada, mas não exclusiva. Nesse sentido, principalmente os órgãos de segunda instância especializados em matéria tributária também têm competência para outras matérias, geralmente pertinentes ao direito público, a exemplo de questões relativas ao direito administrativo.

Em muitos outros casos, contudo, principalmente fora das capitais, os juízos de primeira instância acumulam a competência para diversas matérias, não sendo raro os casos de vara única.

Além disso, ao contrário do sistema italiano, no Brasil o juízo competente para processar a execução forçada do crédito tributário (execução fiscal), é sempre competente para apreciar a defesa de mérito acerca da validade da tributação e do ato de lançamento tributário. Isso porque, uma vez garantida a execução (art. 16, §1º da Lei nº 6.830/80), o executado poderá ajuizar embargos à execução, que é meio de defesa no qual todas as matérias devem ser alegadas, sob pena de preclusão (art. 16, §2º da Lei 6.830/80), incluindo então não apenas questões relativas aos atos executórios, mas a própria validade (formal e material) das normas tributárias e do ato de lançamento.

² Antes da EC 45/2005, a competência era da justiça estadual, a teor da Súmula 222/STJ, segundo a qual "Compete à Justiça Comum processar e julgar as ações relativas à contribuição sindical prevista no art. 578 da CLT". Sendo assim, após a EC 45/2005, que ampliou a competência da Justiça do Trabalho, a Súmula 222/STJ foi superada.

O inverso, contudo, não é verdadeiro. Caso o contribuinte se antecipe à execução fiscal ajuizando uma ação anulatória de lançamento tributário ou um mandado de segurança repressivo em que o lançamento tributário seja apontado como ato coator, o juízo competente para essa ação pode não o ser para a respectiva execução fiscal.

É o que ocorre, por exemplo, na Seção Judiciária de Belo Horizonte, onde temos varas federais exclusivas para execução fiscal, enquanto aquelas ações anti-exacionais são sujeitas à livre distribuição para as demais varas.

Outra distinção relevante para com o sistema brasileiro é a forma de ingresso dos juízes tributários na magistratura de primeira instância. Enquanto na Itália há apenas a verificação de requisitos profissionais, pontuação objetiva e de títulos para fins de formação do elenco de candidatos para posterior nomeação, que passa pelo Ministério da Fazenda, no Brasil o ingresso na carreira se dá por concursos de provas e títulos.

7. Conclusão: avaliação das diferenças entre a organização judiciária do Brasil e da Itália em matéria tributária.

Do que fomos capazes de observar em termos de organização judiciária, a grande vantagem do sistema tributário italiano é existência de uma justiça especializada em função da matéria.

Isso possibilita, dentre outros aspectos positivos, maior proximidade entre os julgadores e a evolução da legislação e da jurisprudência dos tribunais superiores, o que em última análise possibilita maior uniformidade nos critérios de julgamento, realizando em a segurança jurídica e a igualdade na aplicação da lei tributária.

Essa situação resulta em maior qualidade e celeridade na prestação jurisdicional, pois os julgadores se ocupam exclusivamente da matéria tributária, e essa especialização propiciaria uma maior otimização do tempo de estudo, de atualização e, conseqüentemente, de julgamento.

Contudo, tomada isoladamente, a especialização em função da matéria não é medida que alcance por si só aqueles objetivos. E o exemplo disso é a própria Itália.

Um dos fatores que impede que esses objetivos sejam alcançados é o de que a magistratura tributária é honorária, os juízes recebem vencimentos insatisfatórios e, se dedicam a outras atividades³, o que termina por comprometer a qualidade e a celeridade processual.

³ Nesse sentido ver o comentário do jornal "Il sole 24 hore" intitulado "Giudice tributario a tempo pieno", disponível em: <http://www.ilsole24ore.com/art/commenti-e-idee/2013-05-10/giudici-tributari-tempo-pieno-064240.shtml?uuiid=AbRyFbuH>

Nesse sentido a crítica de FALSITA (2008:545), segundo a qual "o modelo de juiz não togado não é capaz de resolver o problema da justiça tributária. A solução preferível parece aquela do juiz tributário profissional e exclusivo, em nome da garantia de especialização e eficiência que isso pode oferecer".

Atribuindo relevância à formação e atividade dos juízes tributários, que como visto, no processo tributário italiano não desempenham a magistratura tributária de forma exclusiva e não necessariamente são formados em direito, TESAURO (2008:354) faz observação similar acerca da regulamentação legal da organização da justiça tributária:

De nada vale um sistema perfeito de normas processuais se os protagonistas do processo não são profissionais idôneos.

O processo tributário se tornará um "processo justo" apenas quando os juízes forem juízes e os defensores forem advogados.

Nesse mesmo contexto, podemos criticar também a forma de ingresso na magistratura tributária, que não se faz por concurso de provas e títulos, mas sim por um procedimento de escolha, ainda que realizado mediante pontuação objetivamente estabelecida na lei.

Um dos aspectos negativos dessa forma de ingresso é a falta de certeza quanto à capacidade técnico-jurídica e notoriedade do conhecimento do juiz, como propõe SIMONE (2014:14):

A competência técnico-jurídica pode ser assegurada apenas se o órgão da magistratura é, no seu complexo, em todo ou ao menos em parte, de origem profissional, elevado ao papel mediante concurso público que garanta a seriedade da preparação para um dever complexo e delicado. O bom juiz se forma também com experiência adquirida em campo, com uma atividade e estudo e pesquisa continuada pelos anos, hoje incompatível com o limitado empenho que os juízes tributários honorários e a tempo parcial conseguem, ainda que com exceção de alguns, se dedicar ao exame dos atos processuais, às audiências e à redação das sentenças.

Além disso, a relação da justiça tributária italiana com o Ministério das Finanças também é muito criticada, e coloca sob suspeita a imparcialidade dos juízes.

Quanto ao procedimento de escolha e manutenção pessoal e material das Comissões, a intervenção do Ministério da Fazenda é criticada. Não apenas pela ausência do concurso de

provas, mas também pelo fato de que o Ministério da Fazenda é órgão diretamente interessado na arrecadação, ou seja, na manutenção dos atos de imposição tributária discutida pelos contribuintes na justiça tributária.

Contudo, outros defendem que isso não compromete a imparcialidade, na medida em que a escolha passa pelo critério objetivo da pontuação alcançada de acordo com a taxatividade legal e aos juízes tributários é dada competência definida e outras prerrogativas. Nesse sentido MARCHESELLI (2014):

Assim, quanto à modalidade de seleção, em primeiro lugar é tida como legítima a nomeação dos juízes pelo governo, enquanto sua independência seja garantida por uma definição objetiva de competência, pela cláusula de inamovibilidade e a exclusão de pressões externas. Ao contrário, a nomeação pelo governo seria prejudicial onde essas posteriores garantias compensatórias não sejam asseguradas, como quando seja a seleção em que a regra aplicável seja a permanência no ofício dependente da autoridade administrativa que designa o juiz.

Em tais fatores, acreditamos que a organização judiciária brasileira está em melhores condições. O ingresso na carreira em primeira instância se dá por concurso de provas e títulos, e é exclusiva de pessoas com formação em direito e com prática jurídica prévia, inexistindo nomeação pelo Poder Executivo. Além disso, o Poder Judiciário tem autonomia financeira e administrativa, e seus recursos humanos, materiais e financeiros não são fornecidos por outro Poder.

Já quanto à anunciada especialização da justiça tributária em razão da matéria, as vantagens anunciadas, em tese, poderiam ser incorporadas ao nosso sistema de organização judiciária.

Contudo, entendemos não ser necessária a criação de uma justiça tributária especializada ao lado da justiça federal, estadual, trabalhista, eleitoral e militar. Basta que, ao organizar a justiça federal e estadual, seja prevista a existência de órgãos colegiados especializados em matéria tributária nos Tribunais de Segunda Instância.

Melhor seria que essa especialização fosse acompanhada da exclusividade, ou seja, os órgãos teriam competência para julgar apenas lides tributárias.

E, para evitar a possibilidade de ações de execução fiscal tramitando junto a um órgão e ações anti-exacionais sobre o mesmo crédito tributário sendo processadas por outro juízo, o ideal seria uma competência para ambas modalidades de ação.

Nesses termos, teríamos órgãos com exclusividade em matéria tributária, mas com amplitude suficiente para processar e julgar ações distintas sobre o mesmo crédito tributário, evitando pedidos de suspensão de processos e julgamento conflitantes.

Previsão semelhante em primeira instância também seria muito salutar. Contudo, trata-se realmente de um desafio em país com nossa dimensão territorial, principalmente se considerarmos que regiões menos desenvolvidas tendem a não despertar ainda maiores conflitos tributários.

BIBLIOGRAFIA.

COSTA, Alcides Jorge. A Doutrina Tributária Italiana e sua Influência no Direito Tributário Brasileiro in **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

FALSITA, Gaspare. **Manuale di diritto tributario: parte generale**. 6ª ed. Padova: CEDAM, 2008.

GIULIANI, Francesco. **Codice del Contenzioso Tributario annotato con la giurisprudenza**. Milano: Giuffrè, 2012

MARCHESELLI, Alberto. **Giustizia tributaria italiana e statuto europeo del giudice: un assetto ordinamentale da rivedere al più presto**. Disponível em http://www.giustizia-tributaria.it/documenti/seminari_corsi_formazione/SEMINARIO_GENOVA_27giugno2014/Marcheselli-Giustizia%20tributaria%20e%20statuto%20europeo.pdf. Acesso em 21 de novembro de 2014.

SIMONE, Antonio. **Il giudice tributario: passato, presente e futuro**. OCDEC/SAF: Milano, 2014.

TESAURO F. Giusto processo e processo tributario. In **Per una Costituzione fiscale europea**. CEDAM, 2008.