

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO DE MOURA BORGES

Todos os direitos reservados e protegidos.

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

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

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

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

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

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

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

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

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

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liziane Angelotti Meira; Antônio de Moura Borges - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-438-9

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

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade.

4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O XXVI Encontro Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Brasília entre os dias 19 e 21 de julho de 2017, no Centro Internacional de Convenções do Brasil, em Brasília-DF, sob o tema: “DESIGUALDADES E DESENVOLVIMENTO: O papel do Direito nas políticas públicas”.

Esse evento foi realizado em parceria com o Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da UNB - Universidade de Brasília, Universidade Católica de Brasília – UCB, Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Liziane Angelotti Meira e Antônio de Moura Borges, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 16 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem, partindo da Teoria Geral do Direito Tributário (artigos 01 e 02) para a prática, perpassando Processo administrativo tributário (artigos 03 a 05), Deveres instrumentais (artigos 06 e 07), Temas

contemporâneos internacionais da tributação (artigos 08 e 09), Tributação, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 10 a 12), Políticas tributárias (artigos 13 e 14) e Elementos de tributos em espécies (artigos 15 e 16), como pode ser visto no sumário abaixo.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira - Universidade Católica de Brasília

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges - Universidade Católica de Brasília e Universidade de Brasília

A QUESTÃO DA EFETIVIDADE DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO DE COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS

THE QUESTION OF THE EFFECTIVENESS OF THE PRINCIPLES OF HIGH DEFENSE AND CONTRADICTORY IN THE ADMINISTRATIVE TAX PROCESS COMPETENCE OF THE MUNICIPALITIES

Jorge Heleno Costa ¹

Resumo

Este trabalho analisa os institutos da ampla defesa e do contraditório em sede do processo tributário administrativo no âmbito municipal, fomentando a discussão acerca desses institutos tão importantes na seara jurídica, sobretudo administrativo-constitucional. Foram investigadas teorias ligadas à temática, fontes bibliográficas, documentais e observação da prática municipal. Os resultados demonstraram que a efetividade no que tange à fruição desses institutos por parte do cidadão-contribuinte tem sido, em certa medida, mitigada e que a profissionalização da Administração Pública, partindo do pressuposto do princípio da eficiência, parece ser a premissa necessária para a efetividade da ampla defesa e do contraditório.

Palavras-chave: Processo tributário, Administrativo, Ampla defesa, Contraditório, Municípios

Abstract/Resumen/Résumé

This paper analyzes the institutes of the ample defense and the contradictory in the administrative tax process in the municipal scope, fomenting the discussion about these institutes so important in the judicial area, mainly administrative-constitutional. Theories related to the theme, bibliographical sources, documentaries and observation of the municipal practice were investigated. The results showed that the effectiveness of the taxpayer-citizen's use of these institutes has been mitigated to a certain extent and that the professionalization of Public Administration, based on the principle of efficiency, seems to be the necessary premise for the Effectiveness of the broad defense and the contradictory.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax process, Administrative, Ample defense, Contradictory, Municipalities

¹ Mestrando em Instituições Sociais, Direito e Democracia pela Universidade FUMEC. Especialista em Direito Público pela PUC/MG. Especialista em Direito Municipal pela Universidade Anhanguera. Assessor Jurídico do Município de São Tiago/MG

1 INTRODUÇÃO

O Estado, embora seja uma instituição fictícia, ou seja, incorpórea, “é uma realidade técnica e jurídica construída pelo direito”. A partir dessa concepção, atendendo, sobretudo, ao princípio da legalidade, tem como meta atender as necessidades dos administrados.

Assim, os cidadãos se dirigem aos órgãos da Administração Pública a fim de terem suas pretensões solucionadas, satisfeitas. Não é diferente, portanto, quando essas necessidades dizem respeito a tributos, especificamente os de competência do Município.

Levando-se em consideração o federalismo brasileiro, em que grande parte dos Municípios não dispõe de estrutura logística mínima, o processo tributário administrativo se apresenta como uma das vias das quais o cidadão pode questionar matéria afim, valendo-se da possibilidade de postular pessoalmente e ser-lhe concedida a fruição das prerrogativas da ampla defesa e do contraditório.

Ante tais premissas é que se extrai a temática de investigação deste trabalho. Dessa forma, importa saber, e essa é a problemática que orientou a presente pesquisa, se na atualidade o direito à ampla defesa e ao contraditório do cidadão-contribuinte se apresenta efetivo quando da composição como parte em processo tributário administrativo em âmbito municipal.

O pressuposto problemático impõe perpassar por conceitos e questionamentos essenciais, tais como: processo judicial e administrativo, ampla defesa e contraditório, espécies tributárias, federalismo, dentre outros. Mediante a análise e convergência dos mesmos objetiva-se analisar a efetividade da ampla defesa e do contraditório, no âmbito municipal, não como forma de esgotar ou elucidar a questão posta, mas sim de repensar os rumos traçados, até então, para aplicação dos citados institutos e, sobretudo, conformando-os a outras temáticas pertinentes, como o processo eleitoral, por exemplo. A título de hipótese, pode-se pensar que a efetividade da ampla defesa e do contraditório realmente está mitigada na atualidade, mas que talvez a profissionalização da Administração Pública, com a práxis do princípio constitucional da eficiência, aliada a uma escolha mais criteriosa dos representantes por parte dos cidadãos possa dar a esses a almejada efetividade na fruição de suas prerrogativas.

Para que tal hipótese possa ser demonstrada, a pesquisa parte dos referenciais do processo tributário administrativo e da ampla defesa e do contraditório, sendo que desses são destacados os já mencionados acima. Ressalta-se, também, que o presente trabalho se apoiou, para fundamentar sua hipótese, nas teorias de alguns juristas destacados na comunidade

jurídica brasileira, como Geraldo Ataliba, Eduardo Domingos Bottallo, Celso Antônio Bandeira de Mello, Hely Lopes Meirelles, Marçal Justen Filho, dentre outros.

A presente pesquisa se delineou, sobretudo, pela catalogação e fichamento de fontes bibliográficas, periódicos, sítios eletrônicos e na observação da práxis administrativa municipal. Em face da origem destes dados, portanto, a pesquisa se classifica, quanto ao seu delineamento, em bibliográfica e documental.

Ressalta-se a importância deste trabalho, pois, como dito alhures, não propõe uma resposta à problemática alavancada, mas, sobretudo, insta para o debate de um tema já guerreado, porém a partir da análise de um ente federado específico, que é o Município. Nesse sentido, espera-se que tanto no âmbito da academia, bem como na prática cotidiana daqueles que vivenciam diretamente o cotidiano laboral e científico municipal, que tal pesquisa se apresente como proposta de repensar as atitudes até então engendradas, a fim de que a concessão da ampla defesa e do contraditório seja mais efetiva, bem como a própria sistemática de escolha dos representantes políticos seja revista. Espera-se, também, que o presente artigo possa contribuir e influenciar outras pesquisas nessa seara.

Este artigo foi dividido em três subtítulos. No primeiro procurou-se discorrer acerca da tributação municipal, elencando os impostos de competência desse ente, bem como fazendo questionamentos sobre a legislação tributária municipal.

Já no segundo subtítulo, o intento foi abordar o processo tributário, a partir de sua conceituação genérica e, ainda, tecendo considerações sobre o rito processual do contencioso tributário administrativo.

No terceiro e último subtítulo a ampla defesa e o contraditório, a partir de suas conceituações, enredaram o mesmo para, então, chegar-se ao âmago da discussão pretendida, debatendo sobre a efetividade desses institutos no processo tributário administrativo.

2 TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL

De acordo com o ordenamento jurídico vigente no Brasil, sobretudo a partir dos pressupostos constitucionais, cada ente da federação recebeu autonomia para reger seu sistema de tributação, respeitadas as balizas erigidas pela própria Carta Política.

Assim, à competência de tributar do Estado foi dedicado o Título VI da Constituição de 1988, no qual são tratados assuntos e temas afetos ao citado *munus* e, ainda, pode-se encontrar os parâmetros para a edição das respectivas normatizações complementares.

A partir dessa realidade, seguindo a linha de raciocínio do presente trabalho, estudar-se-ão os impostos de competência dos municípios, haja vista que obediente ao objetivo dessa pesquisa, ater-se-á somente a esses, excluindo-se as demais espécies tributárias.

2.1 Impostos de competência dos municípios

Em consonância com a hierarquização dos tributos, de acordo com cada ente da federação, o Diploma Constitucional, em seu artigo 156, estabelece quais são os de competência dos municípios, a saber: IPTU – imposto predial e territorial urbana; ITBI – imposto sobre transmissão de bens imóveis; e ISSQN – imposto sobre serviços de qualquer natureza.

2.1.1 Imposto predial e territorial urbana

O IPTU é um imposto que tem como base de cálculo o valor venal do imóvel, sendo que incumbe aos Municípios manter a planta de valores dos imóveis sempre atualizada com vistas a ser aplicada a correta incidência tributária.

Segundo Meirelles (2008, p. 209-210) “trata-se de tributo real e direto, incidente sobre imóveis (construções e terrenos) localizados na zona urbana do Município”. A respeito dessa última consideração, o autor adverte que “o essencial é que a atividade fiscal do Município não ultrapasse sua zona urbana, desbordando para a rural, onde a competência impositiva é da União (CF, art. 153, VI)”.

O que ocorre, infelizmente, é que observando-se a prática municipal é possível constatar que esse imposto sempre foi utilizado como “moeda de troca” durante as campanhas eleitorais e nos mandatos. Essa prática, condenável sob o ponto de vista jurídico-administrativo, vem sendo extirpada em função da aplicação do instituto jurídico-contábil da renúncia de receita, o qual está previsto no parágrafo primeiro do artigo 14, da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, literalmente:

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Sendo assim, para efeito de esclarecimento, é possível que haja algum tipo de desconto nesse tributo, por exemplo, concedido por parte da Administração Municipal. Entretanto, deve o mesmo indicar as medidas de compensação para suprir a referida renúncia, nos moldes do disposto no inciso II, do artigo 14, da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.1.2 Imposto sobre transmissão de bens imóveis

Em verdade, o inciso II, do artigo 156, da Constituição da República, faz alusão ao imposto que incidirá sobre “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

Aclamado no cotidiano como ITBI, Meirelles elucida que “a Constituição de 1988 transferiu para o Município esse imposto (art. 156, II), que antes pertencia ao Estado, que repartia sua arrecadação com o Município [...]”.

De notória compreensão a aplicação desse imposto, o mesmo doutrinador esclarece que

Transmissão *inter vivos* é diferente da transmissão *causa mortis*, bem como a transmissão onerosa é diversa da transmissão gratuita. É importante essa distinção, porque tanto na transmissão *causa mortis* quanto nas transmissões gratuitas (heranças e doações) a incidência é do imposto estadual, e não do municipal.

Importa frisar, ainda, que quando se tratar de imóveis a base de cálculo desse imposto é a mesma do IPTU, conforme estabelece o artigo 38, do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, reforça-se a importância de se manter a planta de valores atualizada.

2.1.3 Imposto sobre serviços de qualquer natureza

A leitura atenta do comando constitucional insculpido no inciso III, do artigo 156, do Texto Maior, aponta para duas excludentes de aplicação do imposto sobre serviços de qualquer natureza. A primeira diz respeito aos serviços que estão incluídos na regra disposta no inciso II, do artigo 155, ou seja, os serviços passíveis de incidência do ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Já a segunda excludente é diretiva, pois aponta a necessidade de lei específica relacionar os serviços tidos como de qualquer natureza.

Figueiredo e Mota (2010, p. 2) esclarecem que

A disciplina do imposto está contida no Decreto-lei nº. 406/68 (“DL 406/68”), recepcionado pela atual Constituição, o qual traz, em sua lista anexa, atualizada pelas Leis Complementares nº 56/87 e 100/99, os serviços sujeitos à incidência do imposto.

Ocorre que, em 31 de julho de 2003, entrou em vigor a Lei Complementar nº 116, a qual, além de disciplinar o imposto em análise, apresentou anexo relacionando os serviços que sofrerão incidência tributária quando, eventualmente forem prestados.

A respeito do referido anexo e da respectiva catalogação desses serviços, Meirelles (2008, p. 223) leciona que

Ao se referir a “serviços de qualquer natureza” a atual Constituição da República – tal como o fizeram a anterior e a EC 18/1965 – foi além dos conceitos correntes no direito privado, para abranger toda atividade, material ou imaterial, braçal ou intelectual, acessível a leigos ou privativa de técnicos, *desde que exercida com finalidade econômica* (pois só esta justifica sua tributação) *e não sujeita a imposto federal ou estadual*.

Dessa forma, a partir da relação anexa à Lei Complementar nº 116/2003, fica menos onerosa a função do Município no sentido de fiscalizar e, quando for necessário, tributar o serviço devidamente prestado.

2.2 Legislação tributária municipal

A Constituição Republicana de 1988 consagrou a denominada competência concorrente, a partir do disposto no inciso I, do artigo 24, delegando poderes à União, aos Estados e ao Distrito Federal para legislar sobre direito tributário.

Assim, há todo um arcabouço constitucional-legal regendo a matéria tributária em âmbito nacional. É de se observar, portanto, que “a Constituição, nos artigos 150 a 152, estabelece um conjunto de princípios e vedações que delimitam o poder de tributar do Estado, garantindo o contribuinte contra o Fisco”. (CARVALHO, 2009, p. 1398).

Abordando semelhante temática, Castro (2006, p. 242) faz menção ao artigo 97, do Código Tributário Nacional, para resguardar a segurança jurídica do contribuinte, afirmando que

[...] somente a lei é que pode estabelecer tributos, ou extinguí-los, majorá-los ou reduzi-los, definir-lhes o fato gerador, fixar-lhes a alíquota e a sua base de cálculo,

cominar penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou infrações definidas na lei, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, de dispensa ou redução de penalidades.

Portanto, partindo do pressuposto acima apresentado, ou seja, do princípio da reserva legal, é possível afirmar que

No uso do poder de tributar e da faculdade de aplicar suas rendas o Município não encontra limitações além daquelas que emanam dos princípios tributários adotados pelo nosso sistema constitucional para todas as entidades estatais. Limitações genéricas, evidentemente, que não constituem restrições à autonomia local, mas tão-somente normas constitucionais de direito fiscal destinadas às esferas tributárias – federal, estadual e municipal [...].

Como visto, em razão dos impostos específicos, e até mesmo das outras espécies tributárias afetas aos Municípios, a esses é permitida a respectiva edição normativa, desde que conformada às balizas constitucionais.

Analisadas as premissas das principais espécies tributárias próprias dos Municípios, bem como da possibilidade de se legislar em matéria tributária em âmbito municipal, convém perpassar pelo instituto do processo tributário.

3 PROCESSO TRIBUTÁRIO

Toda a sistemática jurídica é baseada no instituto do processo. Essa é uma afirmação genérica, obviamente, mas que remete à compreensão, sobretudo, de organização, já que, de modo geral e sumário, pode-se entendê-lo como um conjunto organizado de atos interligados entre si com um objetivo final.

Essas rápidas, mas importantes considerações são suficientes para indicar a necessidade de conceituação do termo processo.

3.1 Breves considerações conceituais

De fundamental importância, em se tratando de pesquisas científicas, é a análise conceitual de determinados signos ou institutos. No ponto, a conceituação acerca do instituto do processo é necessária para o desenvolvimento desse trabalho.

Theodoro Júnior (2010, p. 54) leciona que

[...] como instrumento da atividade intelectual do juiz, o processo se apresenta como a “série de atos coordenados regulados pelo direito processual, através dos quais se leva a cabo o exercício da jurisdição”. Esses múltiplos e sucessivos atos se intervenculam e se mantêm coesos graças à relação jurídico-processual que os justifica e lhes dá coerência pela meta final única visada: a prestação jurisdicional.

Partindo desse aporte teórico, pode-se questionar a vinculação do termo ao processo tributário, em si, ao processo civil de uma forma geral. Nesse sentido, Cintra, Grinover e Dinamarco (2010, p. 53-54) esclarecem que “com o *direito administrativo* relaciona-se o direito processual porque entre órgãos jurisdicionais e os órgãos auxiliares da justiça, de um lado, e o Estado, de outro, há vínculos regulados pelo direito administrativo”.

Ainda com vistas a conformar essa compreensão é necessária uma advertência, uma vez que

Ao direito civil fazem freqüente remissão as leis processuais, como, por exemplo, no que diz respeito à capacidade processual, ao domicílio e à qualificação jurídica da pretensão, com reflexo nas regras da competência etc.

Uma ressalva pertinente: tais normas, contidas embora no Código Civil, não são de direito civil propriamente, mas normas gerais de direito, de aplicação geral.

Dessa forma fica elidida a questão de provavelmente se querer desvincular o termo genérico processo com os ramos que, por óbvio, na seara do Direito, redundam em existir em função das várias matérias reguladas.

Também com o objetivo de delinear a formatação conceitual de processo, eis que uma distinção entre os termos, processo e procedimento, se faz necessária. Nas considerações de Theodoro Júnior (2010, p. 55)

Processo e procedimento são conceitos diversos e que os processualistas não confundem.

Processo, como já se afirmou, é o *método*, isto é, o *sistema* de compor a lide em juízo através de uma relação jurídica vinculativa de direito público, enquanto *procedimento* é a forma material com que o processo se realiza em cada caso concreto.

Entretanto, focando-se a temática proposta para esta pesquisa, qual seja o processo tributário administrativo, salutar a explanação de Bottallo (2009, p. 62), o qual aduz que

[...] para qualificar o contencioso administrativo tributário, haveria de prevalecer a designação “procedimento administrativo”, seja em razão de estar consagrada pela tradição, seja pelo fato de que o uso da expressão “processo administrativo” poderia implicar a usurpação de signo fortemente conectado ao desempenho da função típica do Judiciário.

Ataliba citado por Bottallo (2009, p. 62) sentencia que

Pode-se entender, lato sensu, que é procedimento administrativo tributário o conjunto de regras que regulam a matéria que didaticamente se compreende como inserida sob esta rubrica; seja o lançamento de ofício, o autolancamento, ou qualquer tipo de petição dirigida pelos particulares-administrados ao Fisco, inserir-se-ia nesta noção.

Já numa concepção estrita, é procedimento tributário somente a reclamação contra o lançamento ou o próprio autolancamento.

Como visto, existem opiniões divergentes quanto ao emprego do vocábulo procedimento, sendo que tal liça fora suscitada com o objetivo de fomentar a investigação.

Após as considerações conceituais apresentadas far-se-á necessário debater alguns pontos acerca do rito do processo administrativo tributário.

3.2 Prolegômenos acerca do rito processual administrativo tributário

A partir da compreensão de que o processo é, em suma, um conjunto de atos regulados e concatenados com o objetivo de se obter uma prestação jurisdicional ou administrativa, faz-se necessário suscitar alguns questionamentos acerca do rito processual administrativo tributário.

De início convém destacar as palavras de Boiteux (2005, p. 33), o qual observa que “[...] nem sempre se lembra que nosso país não conta com um verdadeiro contencioso administrativo, composto por tribunais de jurisdição plena; o nosso processo administrativo fiscal se desenvolve em tribunais de anulação de atos administrativos”.

Em nível federal existe o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Essa norma, embora seja referência no contencioso administrativo, parece carecer de atualizações processualísticas de acordo com a modernização jurídica do novo milênio, sobretudo no que diz respeito às garantias fundamentais dirigidas aos cidadãos.

A par dessa constatação é importante elucidar que alguns entes da federação possuem legislações específicas sobre seus próprios ritos processuais no âmbito administrativo, como é o caso, por exemplo, do Estado do Rio de Janeiro, com o Decreto nº 2.473, de 06 de março de 1979, e o Município de São Paulo, com a Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005.

No entanto, deve-se levar em consideração que o Brasil é uma federação com dimensões continentais e conta hoje com 5.570 (cinco mil, quinhentos e setenta) municípios¹, distribuídos em 27 (vinte e sete) unidades federativas, sendo 26 (vinte e seis) estados e um distrito federal.

Sendo assim, a maior parte dos municípios brasileiros, que sobrevivem dos repasses dos outros entes², não dispõe de legislações específicas e, muito menos, de departamentos ou órgãos competentes para processamento, análise e julgamento dos processos administrativos tributários.

O que se vislumbra é que a maioria dos municípios de pequeno porte dispõe de Códigos Tributários que, em suma, são réplicas do mesmo diploma em nível federal. Dessa forma, o processo tributário administrativo no âmbito municipal, não dispondo de uma legislação que atenda essa necessidade, já parece não oferecer ao administrado a segurança jurídica necessária para postular qualquer de seus direitos em se tratando dessa matéria perante a Administração Pública.

É pensando, justamente, no direito da parte que questiona o Poder Público que se analisará, a seguir, os princípios da ampla defesa e do contraditório.

4 AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO

O normativo fluminense mencionado alhures, no parágrafo único do seu primeiro artigo, definiu por “[...] processo administrativo-tributário aquele que verse sobre a aplicação ou a interpretação da legislação tributária”.

Adiante, no artigo segundo, o Decreto Estadual apresenta-se pedagógico na medida em que estabelece que “o processo será iniciado de ofício, por ato da parte interessada ou de terceiro, e organizado em ordem cronológica, na forma de autos forenses, com as folhas numeradas e rubricadas”.

Assim, impulsionado oficialmente o processo tributário administrativo, é direito do cidadão-contribuinte, apresentando controvérsia pertinente à matéria, fazer uso dos institutos da ampla defesa e contraditório a fim de que possa ter sua pretensão saneada.

¹ Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 07 mai. 2017.

² Do total de municípios brasileiros, cerca de 81% (oitenta e um por cento), segundo informações do Presidente da UBAM – União Brasileira de Municípios, Leonardo Santana, sobrevive exclusivamente das receitas provenientes do FPM – Fundo de Participação dos Municípios. Informação divulgada em matéria jornalística publicada em 28/02/2011. Disponível em: <<http://www.jornaluniao.com.br/noticias.php?noticia=MTE1MDM=>>>. Acesso em: 07 mai. 2017.

Antes de se adentrar o meritório da temática em questão, portanto, faz-se necessário discorrer, mesmo que brevemente, sobre o conceito dos institutos da ampla defesa e do contraditório.

4.1 Noção conceitual

Fora dito anteriormente que a conceituação terminológica é de suma importância para a formatação e compreensão de pesquisas científicas. Sendo assim, mais uma vez buscam-se referenciais conceituais, agora para a contextualização dos vocábulos ampla defesa e contraditório.

A Constituição da República, em seu artigo 5º, quando trata dos direitos e garantias fundamentais, estabelece, no inciso LV, averba que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Esses são, notadamente, atributos indispensáveis à boa relação processual, seja judicial ou administrativa, pois são inibidores de práticas abusivas semelhantes às da era medieval inquisitiva, condenáveis aos olhos do moderno Estado Democrático de Direito.

4.1.1 Ampla defesa

Iniciado o processo tributário administrativo com a devida comunicação oficial ao cidadão-contribuinte, nasce para o mesmo o direito de ser ouvido. Segundo Bottallo (2009, p. 69) “o direito de ser ouvido remete-nos, de imediato, ao estudo do princípio da ampla defesa, cuja manifesta relevância o põe a salvo da possibilidade de revogação, inserido que está no núcleo das denominadas ‘cláusulas pétreas’”.

Com relação à ampla defesa, lembram Martins e Di Pietro (2004, p. 102) que “tal dispositivo implica consequências jurídicas que se espalham, a nosso ver, por toda e qualquer espécie de processo [...]”.

O comando constitucional instituidor da ampla defesa confere a esse princípio a prerrogativa de ser exercida com todos os “meios e recursos a ela inerentes”. Seguindo essa linha de raciocínio, é de conhecimento notório em toda a Ciência Jurídica que é defeso a qualquer um a produção de prova ilícita, sendo que, conforme a doutrina penal, dessa prática pode surgir a denominada teoria dos frutos da árvore envenenada. Para elucidar a citada teoria, Távora e Alencar (2009, p. 314) argumentam que

A produção de prova ilícita pode ser de extrema prejudicialidade ao processo. Os efeitos da ilicitude podem transcender a prova viciada, contaminando todo o material dela decorrente. Em um juízo de causa e efeito, tudo que é originário de uma prova ilícita seria imprestável, devendo ser desentranhado dos autos.

Portanto, além do direito de produzir prova, e produzi-la nos moldes do disposto no artigo 14, inciso IV, do Código de Processo Civil, é possível afirmar que

Não existe ampla defesa quando apenas se assegura a garantia do recurso, sem oportunidade para manifestação prévia. Ou seja, a participação do interessado tem de ser efetiva e real. Isso não se restringe a conceder ao particular a oportunidade de manifestar-se para manter uma aparência de impessoalidade.

É preciso considerar, ainda, que como está disposto no Diploma Maior, o fato de existir um processo administrativo tributário próprio, assim como todos os demais de ordem administrativa, não impede que o cidadão ingresse em Juízo diretamente, conforme estabelece o inciso XXXV, do artigo 5º.

Bandeira de Mello (2010, p. 502), quando discorre sobre os princípios aplicáveis aos processos administrativos, elenca três que podem ser inseridos no bojo da ampla defesa, a saber: princípio da audiência do interessado; princípio da acessibilidade aos elementos do expediente e; princípio da ampla instrução probatória.

Esses princípios, por sua vez, têm por finalidade ampliar as garantias do cidadão-contribuinte durante o trâmite do processo tributário administrativo, justamente porque como observa o autor

Estranhamente, existe, entre nós, uma tradição de considerar secretos os pareceres. Entende-se, absurdamente, que devem permanecer ocultos quando favoráveis à pretensão do administrado. Nisto se revela uma compreensão distorcida das finalidades da Administração e se ofende o princípio da lealdade e boa-fé, o qual, sobre ser princípio geral de Direito, apresenta particular relevo na esfera das relações administrativas [...]. (BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 502).

Conclui-se, assim, que a ampla defesa é um instituto de distinção bipolar no processo administrativo, no caso o tributário, pois a Administração Pública tem o dever de oferecê-lo sem restrições a fim de que o administrado possa exercê-lo.

4.1.2 Contraditório

Com relação ao contraditório, embora esteja normatizado no mesmo inciso que a ampla defesa, trata-se de instituto jurídico diverso. De acordo com os ditames de Cintra, Grinover e Dinamarco (2010, p. 61)

O princípio do contraditório também indica a atuação de uma garantia fundamental de justiça: absolutamente inseparável da distribuição da justiça organizada, o princípio da audiência bilateral encontra expressão no brocardo romano *audiatur el altera pars*. Ele é tão intimamente ligado ao exercício do poder, sempre influente sobre a esfera jurídica das pessoas, que a doutrina moderna o considera inerente à própria noção de processo.

A fundamentação exposta remete à conclusão de que “[...] o contraditório é constituído por dois elementos: a) informação; b) reação (esta, meramente possibilitada nos casos de direitos disponíveis)”. (CINTRA, GRINOVER e DINAMARCO, 2010, p. 63).

Pode-se deduzir, em linguagem menos técnica, que o contraditório, em consonância com a apreciação semântica do vocábulo, seria a concessão de oportunidade do cidadão-contribuinte poder dizer o contrário. Em outras palavras, uma vez chamado ao processo administrativo, à parte contrária ao Fisco Municipal deve dada a chance de se manifestar a cada impulso oficial.

Notadamente, “em virtude da natureza constitucional do contraditório, deve ele ser observado não apenas formalmente, mas sobretudo pelo aspecto substancial, sendo de se considerar inconstitucionais as normas que não o respeitem”. (CINTRA, GRINOVER e DINAMARCO, 2010, p. 63).

Sendo assim, o contraditório se coaduna à ampla defesa, como institutos diversos, porém como prerrogativas uníssonas que visam dar guarida ao cidadão-contribuinte quando parte processual.

A partir dessas considerações conceituais é possível adentrar na discussão acerca do direito que assiste ao cidadão de perquirir seus direitos em face da Administração Pública.

4.2 Jus postulandis³

Para se ter uma compreensão acerca da capacidade de representação no processo administrativo, é preciso recorrer à Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

³ Numa tradução livre: direito de postular. Geralmente essa expressão é utilizada no cotidiano jurídico para designar quando uma pessoa exercerá, por si mesma, o direito de postular, sem intermédio de procurador.

O inciso IV, do artigo 3º, o qual trata dos direitos dos administrados, dispõe que, literalmente:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

[...]

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

Por simples interpretação literal do comando legal destacado é possível compreender que ao administrado é facultado fazer-se representar por si mesmo, sem a presença, diga-se, obrigatória, de um advogado. Mesmo ante a norma constitucional disposta no artigo 133, da Carta Republicana, no qual está expresso que “o advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei”, o cidadão, que no caso é denominado por contribuinte, pode fazer-se representar pessoalmente perante a Administração Pública.

Nesse sentido, reforça Bottallo (2009, p. 87) que “daí decorre que no processo administrativo tributário a representação em causa expressa não um imperativo, mas sim, inequívoco *direito* da parte”.

Álvares da Silva (2007) apresenta sua opinião acerca do tema, sob influência da seara trabalhista, argumentando que

Sempre achei pessoalmente que o acesso direto e o serviço de atermção deveriam existir, não só na Justiça do Trabalho, mas em todos os ramos do Judiciário. Se um cidadão bate às portas da Justiça Comum e alega rescisão de um contrato, prejuízo por ato ilícito e a guarda de um filho, é obrigação do Estado atendê-lo, caso não opte pela contratação de advogado nem procure a Defensoria Pública.

O costumeiro argumento de que o processo é complexo e, por isso, não é acessível aos não especialistas é ilógico e insustentável. Se é verdade a afirmativa, então o que devemos fazer é simplificar o processo e não transferir o ônus de sua complexidade para as partes, prejudicando 80 milhões de pessoas.

É preciso destacar que não é pretensão desse trabalho fazer apologia ao instituto do *jus postulandi*, mas tão somente trazer a baila importante discussão temática pertinente ao objeto da presente pesquisa.

Aliás, via reversa, é de se observar que “uma vez constituído, o advogado fica investido da prerrogativa de ter integral conhecimento de todos os atos do processo. Trata-se de exigência nem sempre observada pela Administração, o que acarreta significativos prejuízos à parte”. (BOTTALLO, 2009, p. 87).

Imperioso refletir, portanto, que ante tal possibilidade jurídica de qualquer cidadão se fazer representar pessoalmente perante a Administração Pública, sobretudo pela ignorância técnico-jurídica da maior parcela da população, pode ser que ocorra prejuízo quando da observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa no decorrer do processo tributário administrativo. No próximo tópico, portanto, discutir-se-á acerca da efetividade desses princípios quando da instauração de um processo tributário administrativo.

4.3 A questão da efetividade da ampla defesa e do contraditório

Mormente as conceituações esposadas no tópico anterior, contextualizadas com o disposto ao longo de todo o trabalho, é possível agora analisar a efetividade da aplicação dos institutos jurídicos da ampla defesa e do contraditório em sede de processo tributário administrativo.

Bacellar Filho citado por Justen Filho (2011, p. 993) enfatiza que “os litigantes e acusados são sujeitos processuais e não meros objetos ou espectadores, receptores passivos da decisão pronta, sem chance de participar”.

No tocante à participação do cidadão-contribuinte como parte autônoma no processo tributário administrativo, ou seja, sem procurador devidamente constituído, parece que o ordenamento jurídico ainda apresenta lacuna, eis que ante a realidade fática do federalismo, sobretudo em âmbito municipal, a práxis administrativa revela um comportamento divorciado da legislação, quando essa existe.

Outro fator que merece ser analisado é a respeito da motivação das decisões, a qual também é garantia, principalmente, da impessoalidade e isonomia que aquelas devem conter em seu bojo. Sobre esse aspecto, Justen Filho (2011, p. 338) faz sucessivas ponderações, sempre no sentido de advertir que “[...] o Estado tem o dever de examinar integralmente todos os argumentos do particular e decidir motivadamente”.

Considerando-se que a Administração deve obediência ao princípio constitucional da legalidade é correto afirmar que ela está apenas cumprindo mais uma obrigação legal. Entretanto, analisando a realidade prática cotidiana, muitas das vezes esses processos são movidos por interesses pessoais, marcados por apadrinhamentos que ora aceleram, ora protelam os atos.

Se por um lado há essa consternada constatação, por outro se depara com uma estrutura pífia na maioria dos pequenos municípios, que varia desde servidores despreparados para exercerem tais funções, falta de condições técnico-operacionais e até ausência de

legislação específica atualizada. Desse modo, por mais que haja previsão legal de concessão e aplicação das prerrogativas da ampla defesa e do contraditório no trâmite do processo tributário administrativo, as mesmas podem restar prejudicadas ante as patologias administrativas apresentadas.

Acrescente-se a esse cenário a desnecessidade obrigatória do cidadão brasileiro ter conhecimentos jurídicos para conviver em sociedade. Assim, em se tratando do direito de postular pessoalmente perante a Administração Pública, apesar da própria Constituição Federal, na alínea “a”, do inciso XXXIV, do artigo 5º, garantir “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”, o cidadão se apresenta como parte hipossuficiente.

Ademais, “de nada serviria a obrigatoriedade do procedimento e a garantia da ampla defesa se o agente público pudesse ignorar os argumentos deduzidos pelo interessado”. (JUSTEN FILHO, 2011, p. 338).

Ante o arcabouço fático apresentado, o qual chega a desmotivar qualquer intento pela via administrativa, parece ser possível pensar numa reorganização das estruturas municipais. O princípio da eficiência, disposto no artigo 37, da Constituição da República, sinaliza positivamente no sentido de se buscar uma Administração Pública que atenda aos anseios dos administrados de forma satisfatória, a tempo e a contento.

A qualificação dos servidores é outro ponto forte para se subverter a ocorrência de erros ou inaplicação das garantias da ampla defesa e do contraditório, bem como esses profissionais estejam lotados no quadro de pessoal efetivo da municipalidade. Há que se considerar, também, que a virtualização dos procedimentos administrativos⁴ se apresenta beneficentemente favorável aos cidadãos, pois nem sempre o acesso físico às instalações é possível.

A profissionalização da Administração Pública, em todos os entes federados e suas esferas de governo, é exigência que a Democracia vem impondo-lhe paulatinamente. Contudo, não é possível pensar somente nessa profissionalização unilateral, uma vez que a própria Democracia impõe à coletividade o *munus* de escolher seus representantes, os quais irão servi-la de acordo com o cabedal de cada um. Portanto, talvez seja possível pensar que é direito de todo cidadão, efetivamente, exigir uma contraprestação administrativa eficiente do Estado, desde que, quando for a sua vez de atuar, ou seja, na hora de exercer a cidadania através do sufrágio universal, faça escolhas pautadas em critérios meritórios.

⁴ Sobre a virtualização dos procedimentos administrativos, consultar as seguintes legislações: Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009 e Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.

5 CONCLUSÃO

O presente artigo, mesmo que sumariamente, envidou esforços no sentido de reavivar a discussão acerca dos institutos da ampla defesa e do contraditório aplicados no processo tributário administrativo, porém nesse contexto, de forma específica, em relação ao âmbito municipal.

Percebe-se que esta é uma discussão que ainda se apresenta de forma acanhada no cenário doutrinário. Até então, muitos estudos foram apresentados de forma a abarcar o assunto apenas em sua esfera federal, sem atribuir comentários a cada ente federado especificamente.

Foi com esse espírito, portanto, que o presente trabalho procurou acalorar, ainda mais, a discussão sobre o tema da efetividade da ampla defesa e do contraditório no processo tributário administrativo, porém a partir da análise de aplicação deste instituto na parte mais vulnerável do federalismo, do ponto de vista econômico: o Município.

Assim, partindo do elenco dos impostos de competência dos municípios, observou-se que a tributação municipal é influenciada por fatores locais, e que tal prática pode ser maléfica para o Estado, enquanto governo. E, ainda, que mesmo havendo previsão constitucional para se legislar concorrentemente sobre matéria tributária, muitos municípios de pequeno porte se mantêm silentes.

Foi visto, também, que o processo tributário, a partir da compreensão conceitual, apresenta dicotomia quanto ao emprego dos vocábulos processo e procedimento, mas ambos se apresentando uniformes no sentido de se trabalhar apenas com matérias tributárias. Com relação aos ritos desse processo foi visto que apesar de existir normativo federal vigente, a maioria dos pequenos municípios, pelo fato de não possuírem legislação específica, acabam por criar ritos anômalos, gerando insegurança jurídica.

Com relação aos institutos da ampla defesa e contraditório, em si, foi possível analisar que os mesmos são de conformação ampla no ordenamento jurídico. Constatou-se, também, que o cidadão-contribuinte pode, eventualmente, usufruir o direito de postular pessoalmente perante a Administração Pública. Entretanto, quando assim o fizer, pode ficar sujeito à mercê da falta de qualificação dos servidores, da arbitrariedade da Municipalidade em não garantir-lhe as prerrogativas da ampla defesa e do contraditório, bem como de ainda estar sujeito a uma decisão desmotivada.

As evidências suscitadas, no entanto, não eximem o próprio cidadão de exercer, efetivamente, o direito ao sufrágio universal quando do exercício da cidadania democrática, o qual, aliás, é condicionante para que a Administração possa ser devidamente gerida.

Tais premissas teóricas, analisadas sob o aporte doutrinário descrito alhures, possibilitaram, portanto, confirmar a hipótese inicialmente aventada, ou seja, pode-se pensar que a efetividade da ampla defesa e do contraditório realmente está mitigada na atualidade, mas que talvez a profissionalização da Administração Pública, com a práxis do princípio constitucional da eficiência, aliada a uma escolha mais criteriosa dos representantes por parte dos cidadãos possa dar a esses a almejada efetividade na fruição de suas prerrogativas.

REFERÊNCIAS

ÁLVARES DA SILVA, Antônio. **Jus postulandi**. 26 out. 2007. Disponível em: <http://www.trt3.jus.br/download/artigos/pdf/19_jus_postulandi.pdf>. Acesso em: 04 mai. 2017.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. Retrospectiva 2008 – Judicialização, ativismo e legitimidade democrática. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador, n. 18, abr./mai./jun. 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-18-ABRIL-2009-LUIS%20BARROSO.pdf>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

BOITEUX NETTO, Fernando. Aspectos (pouco examinados) do processo administrativo fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo**, n. 119, p. 33-46, ago. 2005.

BONAVIDES, Paulo. As bases principiológicas da responsabilidade do estado. **Interesse Público**, São Paulo, v.13, n.70, p. 23-36, nov. 2011.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL, Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

BRASIL, Planalto. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

BRASIL, Planalto. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

BRASIL, Planalto. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

BRASIL, Planalto. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

BUITONI, Ademir. A ilusão do normativismo e a mediação. **Revista do Advogado; AASP**, n. 87, set. 2006. Disponível em: <<http://www.usjt.br/cursos/direito/arquivos/ilusao.pdf>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**. 15. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

CASTRO, José Nilo de. **Direito municipal positivo**. 6. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

CLARK, Giovani. O fetiche das leis. **Jus Vigilantibus**. jul. 2004. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/1919>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

FIGUEIREDO, Adriana Stamato de. MOTA, Douglas. **O que muda com a nova lei do ISS?** Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/O%20que%20muda%20com%20a%20nova%20lei%20do%20ISS%2011.8.htm>. Acesso em: 04 mai. 2010. Material da 2ª aula da Disciplina Direito Tributário, Previdenciário e Financeiro, ministrada no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual em Direito Municipal – Uniderp – Rede LFG.

HARADA, Kiyoshi (coord.). **Temas de direito tributário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

HORDONES, Fabrício Vargas. **O “jeitinho” brasileiro como juízo aristotélico de equidade**. 2007. 96 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 7. ed. rev. Atual. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2011.

LIMA CASTRO, Dayse Starling (coord.). **Direito público**. Belo Horizonte: PUC Minas, Instituto de Educação Continuada, 2010.

MARTINS, Natanael; DI PIETRO, Juliano. A Ampla defesa e a inconstitucionalidade no processo administrativo: limites da portaria nº 103/2002. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 103, p. 98-117, abr. 2004.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Suzane de Farias Machado. Alguns aspectos do processo administrativo fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.95, p. 125-134, ago. 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal comentada e legislação constitucional**. 2 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

OLIVEIRA, Gustavo Justino. **Direito administrativo democrático**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

RIO DE JANEIRO, Secretaria da Fazenda. **Decreto Estadual nº 2.473, de 06 de março de 1979**. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=true&_pageLabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/basica/processo_administrativo_tributario.shtml>. Acesso em: 04 mai. 2017.

SÃO PAULO, Secretaria de Governo. **Lei Municipal nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005**. Disponível em: <http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=13122005L%20141070000>. Acesso em: 04 mai. 2017.

SILVA, Vlândia Pompeu. A concomitância entre o processo administrativo e judicial e a configuração da renúncia à via administrativa: uma análise dos efeitos oriundos de ações coletivas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.186, p. 102-109, mar. 2011.

TAVARES, André Ramos. **Constituição do Brasil integrada com a legislação e a jurisprudência do STF**. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

TÁVORA, Nestor; ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Curso de direito processual penal**. 3. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Jus Podivm, 2009.