

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO

*Renata Rocha Guerra**

Resumo: *Não obstante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal considerar que a exigência de depósito prévio em sede de recurso administrativo, prevista no art. 33, § 2º, da Lei 10.522/02, seja constitucional, pretendemos demonstrar que tal exigência afronta o princípio do duplo grau de jurisdição. Para se chegar a tal entendimento, foram utilizados a teoria dos direitos fundamentais e os instrumentos oferecidos pela hermenêutica constitucional.*

Palavras-chave: *Princípio do duplo grau de jurisdição. Processo administrativo. Depósito prévio.*

Abstract: *Not obstructive the Supreme Federal Court jurisprudence considers that the previous deposit in headquarters of administrative remedy requirement, foreseen in art. 33, § 2º, of Law 10,522/02, either constitutional, we intend to demonstrate that such requirement confronts the principle of the double degree of jurisdiction. To arrive itself at such agreement, the theory of the basic rights and the instruments offered for the constitutional hermeneutics had been used.*

Keywords: *Principle of the double degree of jurisdiction. Administrative proceeding. Previous deposit.*

Trataremos, neste artigo, da limitação imposta pela Lei nº 10.522/02 à possibilidade de interposição de recurso, em sede de processo administrativo tributário, mediante o depósito prévio de 30% do valor impugnado ou o arrolamento de bens e direitos equivalentes a esse valor.

* Mestre e Doutora em Direito do Estado pela PUC-SP. Professora adjunta da Faculdade de Direito “Prof. Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia.

Importa indagar se tal limitação seria um óbice ao exercício da garantia constitucional do duplo grau de jurisdição ou se o referido princípio não é protegido constitucionalmente. É neste último sentido que o Supremo Tribunal Federal se posiciona, mas diante da profunda alteração dos membros da Casa experimentada recentemente, a possibilidade de mudança de direção no entendimento nos motiva a analisar o tema.

O conceito de duplo grau de jurisdição

Para a conceituação do princípio do duplo grau de jurisdição, é necessário conceituar o princípio da recorribilidade, já que tais conceitos são correlatos. Por recorribilidade é entendida a possibilidade da parte se insurgir contra todo ato judicial que lhe prejudique algum interesse ou direito. Para melhor assegurar este direito, outro órgão, distinto de quem prolatou a decisão, deve examiná-la. “Assim, para completar o princípio da recorribilidade existe, também, o princípio da dualidade de instâncias ou do duplo grau de jurisdição” (TEODORO JR., 1990, p. 29).

Nas palavras de Canotilho (1998, p. 583), por duplo grau de jurisdição, “[...] entende-se, no seu sentido mais restrito, a possibilidade de obter o reexame de uma decisão jurisdicional superior (‘instância de segundo grau’).”

A fundamentação constitucional do duplo grau de jurisdição

A caracterização do princípio do duplo grau de jurisdição como uma garantia constitucional não é pacífica, pois, o princípio só constou expressamente no texto da Constituição Imperial. A controvérsia é se ele seria um princípio constitucional implícito ou se não existiria no sistema constitucional pátrio atual.

O Supremo Tribunal Federal não o reconhece como uma garantia constitucional¹. Também se posicionam neste sentido, Moraes (2005, p. 72-73), Marinoni & Arenhart (2005, p. 501-505) e Tavares (2003, p. 514)².

¹ “Jurisdição – Duplo grau – Inexigibilidade constitucional” (Ag. Reg. em AI nº 210.048-0/SP – Rel. Min. Marco Aurélio, DJ, 4. 12.98).

² Canotilho (1998, p. 583) entende ser discutível a generalização do princípio do duplo grau de jurisdição em sede civil e administrativa no ordenamento jurídico português. Apenas em matéria penal o princípio seria uma exigência constitucional.

No entanto, entendemos diferentemente. Coerentes com os conceitos já expostos de recorribilidade e duplo grau de jurisdição e, principalmente, a correlação existente entre ambos, pensamos que o princípio do duplo grau de jurisdição tem base constitucional. A Constituição Federal, em seu art. 5º, inc. LV, é clara ao afirmar que “[...] aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Portanto, são inerentes à ampla defesa o princípio da recorribilidade e seu corolário, o duplo grau de jurisdição. É, pois, no inc. LV do 5º da Constituição Federal, que cremos estar presente o fundamento constitucional do princípio do duplo grau de jurisdição, ao garantir a ampla defesa aos acusados e litigantes em processo judicial ou administrativo.

Contra o raciocínio acima exposto, argumenta-se que o vocábulo “recursos”, utilizado na redação do inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, não pode ser tomado em seu sentido processual, mas sim, como equivalente a meios:

Conforme Teixeira Filho, citado por Piva Rodrigues (1998, p. 165),

[...] recurso não está aí a significar o instrumento de impugnação dos pronunciamentos jurisdicionais, mas, apenas, o conjunto de medidas e providências que devem ser postas a serviço do indivíduo, pelo legislador ordinário, com vistas a tornar efetiva a garantia constitucional da ampla defesa. Nada mais do que isso; e a locução meios e recursos tão-somente enfatiza a exigência desse conjunto de medidas e providências.

A hermenêutica constitucional tem como um de seus princípios que dois termos distintos plasmados no texto constitucional não devem ser tidos como sinônimos, pois deve “[...] evitar-se atribuir a dois termos diversos da Constituição o mesmo conteúdo” (TAVARES, 2005, p. 505). Portanto, o termo recurso está empregado em seu sentido processual e não é sinônimo de meios, medidas ou providências.

Com isso, deixamos consignado que o princípio do duplo grau de jurisdição é garantido pela Constituição Federal de 1988 e, obviamente, aplicado

ao processo administrativo, isto é, também na estruturação do processo administrativo, há de se privilegiar o reexame das causas por um outro órgão diferente daquele que decidiu a causa.

A relatividade do princípio do duplo grau de jurisdição

É uma das características dos direitos fundamentais a relatividade destes. Os direitos fundamentais não são absolutos; podem sofrer limitações em razão da concorrência de outros direitos: “Nesses casos, que são a maioria, deve-se falar de direitos fundamentais não absolutos, mas relativos, no sentido de que a tutela deles encontra, em certo ponto, um limite insuperável na tutela de um direito igualmente fundamental, mas concorrente” (BOBBIO, 2004, p. 61). Se caracterizado o princípio do duplo grau de jurisdição como uma garantia constitucional, fundamentada no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal, ele possui a característica da relatividade. Isto porque não vemos razão para que o princípio seja alçado à categoria dos direitos absolutos, tidos, no magistério de Bobbio, como exceções³.

Por esta razão, algumas limitações à interposição de recursos são aceitas quando outros princípios constitucionais chocam-se com os princípios da recorribilidade e do duplo grau de jurisdição. É esta a posição de Nery Jr. e Andrade Nery (1999, p. 960) ao discorrerem sobre o princípio:

É postulado constitucional, consectário do devido processo legal [...], e consiste na possibilidade de impugnar-se a decisão judicial, que seria reexaminada pelo mesmo ou outro órgão de jurisdição. Não é ilimitado, podendo a lei restringir o cabimento de recursos e suas hipótese de incidência.

Ressaltamos, contudo, que estas limitações se dão por força do confronto entre princípios constitucionais que, segundo as regras de hermenêutica

³ O referido autor cita como direitos absolutos, o direito de não ser torturado e o direito de não ser escravizado. Vê-se que são direitos intimamente ligados ao princípio da dignidade humana e que, comungamos o entendimento do autor, jamais poderão ceder quando confrontados com outros direitos.

constitucional, devem ser harmonizados de “[...] forma a evitar o sacrifício (total) de uns em relação aos outros” (CANOTILHO, 1998, p. 1098). Não concordamos com a idéia de que as limitações se dariam por inexistência da garantia do duplo grau de jurisdição no sistema constitucional brasileiro.

O processo administrativo tributário federal

De acordo com os ensinamentos de Conrado (2004, p. 101-109), o processo administrativo tributário tem origem no fato jurídico “conflito” veiculado pela impugnação do contribuinte à constituição da obrigação tributária pelo lançamento tributário. Diferentemente do processo judicial, a decisão do conflito no processo administrativo carece do atributo da coisa julgada, podendo ser revista pelo Poder Judiciário. Por esta razão, defende o autor citado a existência de uma jurisdição administrativa, na qual a jurisdição (o dever do Estado de compor os conflitos de interesses levados a seu conhecimento) é exercida atipicamente pela Administração, no papel de Estado-juiz⁴.

É assim, o referido processo, uma forma de controle do lançamento tributário, pois todos os atos administrativos, e o lançamento o é, são passíveis de serem controlados no âmbito administrativo, de forma que o

[...] procedimento administrativo que a lei prevê para a discussão de assuntos tributários é, em última análise, uma cadeia e termos que se destina, primordialmente, a sucessivos controles de legalidade dos atos praticados pela Administração” (CARVALHO, 2003, p. 421-422).

Segundo Minatel (1999, p. 95), o processo administrativo tributário tem a missão institucional de filtrar as controvérsias a serem levadas ao Poder Judiciário:

Seria salutar se ao Poder Judiciário ficassem reservadas unicamente as grandes questões de direito, atribuindo-se ao órgão administrativo, com funções jurisdicionais, o não menos relevante papel de solu-

⁴ O conceito adotado, pelo qual a jurisdição administrativa é exercida por meio do processo administrativo, nos permite utilizar a expressão “duplo grau de jurisdição”, ainda que seja no processo administrativo, sem qualquer restrição técnica.

cionar todas as controvérsias que versassem exclusivamente sobre matérias de fato.

No âmbito federal, o contencioso administrativo fiscal se desenvolve em três instâncias: nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos Conselhos de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Enquanto o órgão de julgamento de 1ª instância é subordinado à Secretaria da Receita Federal, os demais vinculam-se ao Ministério da Fazenda.

A Lei 10.522/02 e o processo administrativo federal – a posição do Supremo Tribunal Federal

A Lei 10.522/02⁵, em seu art. 32, alterou o Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, passando a vigorar seu art. 33 com a seguinte redação:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão.

[...]

§ 2º. Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

Consoante o artigo em tela, o contribuinte só poderá recorrer ao Conselho de Contribuintes mediante o depósito de 30% do valor do crédito tributário mantido na decisão de 1ª instância (ou arrolamento de bens e direitos equivalentes a esse valor), ou seja, da decisão proferida pelas Delegacias de Julgamento da Secretaria da Receita Federal.

⁵ Esta lei é o resultado da conversão da Medida Provisória 1.621/97 e suas posteriores reedições.

Ainda antes da conversão da Medida Provisória 1.621/97 na Lei 10.522/02, o Supremo Tribunal pronunciou-se pela validade do depósito prévio exigido pela Fazenda Pública, conforme voto do Ministro Maurício Corrêa:

É firme na jurisprudência desta Corte que a instrução do recurso administrativo com a prova do depósito prévio da multa não constitui óbice ao exercício do direito fundamental (CF, art. 5º, LV), por se tratar de pressuposto de admissibilidade e garantia recursal, visto que a responsabilidade da recorrente, representada pelo auto de infração, está aferida em decisão fundamentada (RE 210.373, de DJU 06.03.98, de que fui relator e RE 235.357, DUJ de 09.04.99, Min. Ilmar Galvão).

Esse mesmo entendimento foi esposado a respeito do depósito de, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal como condição para recorrer administrativamente perante o Fisco, como se infere do julgamento da ADI 1922, Moreira Alves, DJ de 24.11.00.

As duas decisões referidas no voto, os Recursos Extraordinários 210.373⁶ e 235.357⁷ tratam de matéria trabalhista.

Já a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 1922⁸, também men-

⁶ “Extraordinário. Infração às normas trabalhistas. Processo administrativo. Contraditório e ampla defesa. Penalidade. Notificação. Recurso perante a DRT. Exigência do depósito prévio da multa. Pressuposto de admissibilidade e garantia recursal. Afronta ao art. 5º, LV, CF. Inexistência” (RE 210.357-6/AL – Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ, 06.03.98).

⁷ “Recurso administrativo. Multa. Depósito prévio. O art. 636, §1º da CLT, que exige o depósito prévio da multa como requisito para o recebimento de recurso administrativo, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, inocorrendo a violação do art. 5º, LV, da Carta” (RE 235.357-6/AL – Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ, 09.04.99).

⁸ Foram julgadas em conjunto as Adins 1.922-9 e 1.976-7, que tiveram a seguinte ementa: “Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação à nova redação dada ao § 2º do art. 33 do Decreto Federal 70.235, de 06.03.72, pelo art. 32 da Medida Provisória 1699-41, de 27.10.98, e o caput do art. 33 da referida Medida Provisória. Aditamentos com relação às Medidas Provisórias [...]. – Em exame compatível com a liminar requerida, não têm relevância suficiente para a concessão dela as alegadas violações aos arts. 62 e 5º, XXXIV, XXXV, LIV e LV da Constituição Federal quanto à redação dada ao art. 33 do Decreto Federal 70.235/72 – recebido como lei pela atual Carta Magna – pelo art. 32 da Medida Provisória 1.699-41, de 27 de outubro de 1998, atualmente reeditada pela Medida Provisória 1863-53, de 24 de setembro de 1999”. (ADIns nºs 1.922-9/DF e 1976-7/DF – Medida Liminar – Rel. Min. Moreira Alves, DJ 24.11.2000).

cionada no voto acima transcrito, trata especificamente da matéria ora em comento. De acordo com o voto de seu relator, Min. Moreira Alves, a exigência de depósito prévio não ofende a garantia do duplo grau de jurisdição porque a Constituição Federal não a contempla. Aliás, segundo seu entendimento, “Se não há nenhum princípio segundo o qual haja constitucionalmente a necessidade de duplo grau de jurisdição, com maior razão não há constitucionalmente duplo grau em processo administrativo”.

Nesse diapasão é a posição do Min. Sepúlveda Pertence, no mesmo julgamento: “Com relação ao processo jurisdicional, já afirmei, incidentemente, nesta Casa, a inexistência da garantia constitucional do duplo grau de jurisdição, o que tornaria fácil concluir que menos ainda existiria ela na instância administrativa”.

Portanto, a decisão do Supremo Tribunal Federal considera que a exigência de depósito prévio para que se possa recorrer administrativamente no processo tributário não é um óbice à garantia do duplo grau de jurisdição, visto que esta garantia não tem fundamentação constitucional, podendo ser suprimido o grau revisor por mera disposição legal.

A inconstitucionalidade da exigência de depósito prévio para se recorrer no processo administrativo tributário

Como já nos posicionamos anteriormente, o princípio do duplo grau de jurisdição é protegido pela Constituição Federal, implicitamente, por força de seu art. 5º, inc. LV, aplicando-se também ao processo administrativo. Também já afirmamos que ele pode sofrer limitações quando confrontado com outros princípios constitucionais, visto que não é um direito fundamental absoluto. Cabe, agora, analisar se a exigência imposta pela Lei 10.522/02 se enquadra nessas possibilidades de limitações.

Segundo o Parecer nº 2.078/97 da Procuradoria da Fazenda Nacional, o depósito prévio foi instituído como uma tentativa de se evitar que manobras protelatórias dos contribuintes impedissem o ingresso de recursos nos cofres públicos (apud RODRIGUES, 1998, p. 21). Privilegia-se, assim, o princípio da celeridade processual, valor positivado na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 45/04.

É o problema apontado por Marinoni e Arenhart (2005, p. 499): “[...] o recurso transformou-se em boa desculpa para o réu sem razão protelar a definição da causa”. Por esta razão, sustentam que “Nas hipóteses de ‘causas de maior simplicidade’ não há razão para se insistir em um duplo juízo sobre o mérito” (MARINONI; ARENHART, 2005, p. 499)⁹, até porque, para eles, o princípio do duplo grau de jurisdição não é um princípio garantido pela Constituição Federal (MARINONI; ARENHART, 2005, p. 501).

Embora não concordemos com a última afirmação exposta, pelos motivos já expostos no item dois deste trabalho, aceitamos a eleição das “causas de maior simplicidade” como um critério para a concretização do princípio da celeridade. Portanto, do confronto do princípio do duplo grau de jurisdição com o princípio da celeridade, nas “causas de maior simplicidade”, privilegia-se o segundo em detrimento do primeiro. É uma limitação justificável perante o confronto dos dois princípios.

Mas, analisando o depósito prévio como condição de interposição de recursos, não o vislumbramos como critério que exteriorize causas de maior simplicidade. Ele não se refere ao valor da causa, ao tipo de ação, à controvérsia puramente fática, enfim, a algum critério que pudesse exprimir, efetivamente, a não complexidade da causa.

Se a exigência legal do depósito é um mecanismo que não atende adequadamente à consecução do princípio da celeridade, tem-se ainda violado o princípio da isonomia, igualmente constitucional.

É clássica a lição de Bandeira de Mello (1993) que é característica funcional das leis à discriminação de situações para que estas sejam submetidas à regência de determinadas regras. Mas, continua o autor, é necessário que se analise se a discriminação feita pela lei é juridicamente tolerável, se ela não é dissonante dos interesses protegidos constitucionalmente. É sob esta perspectiva que passamos a enfocar o tema.

⁹ Citam como exemplo destas “causas de maior complexidade” a ação de despejo fundada em falta de pagamento de aluguel, em que 95% das decisões de 1º grau são confirmadas.

O fator de *discrímen* na Lei 10.522/02, o valor a ser depositado ou o seu equivalente em bens arrolados, diz respeito à disponibilidade financeira do contribuinte. Dessa forma, o contribuinte que não possui disponibilidade financeira para depositar ou bens para dar em garantia, ainda que tenha sido o auto lavrado em seu desfavor eivado de vícios e de valor exorbitante, mas mantido por decisão de primeira instância, não pode recorrer.

Todo contribuinte, no caso de uma sentença desfavorável em primeiro grau, tem interesse que sua impugnação seja julgada por um órgão paritário, composto por representantes da Fazenda e dos contribuintes, como são os Conselhos de Contribuintes, e independente, já que ele não é vinculado à Receita Federal e sim ao Ministério da Fazenda¹⁰. É o que atesta Oliveira (1998, p. 151):

A impugnação é julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento na Região Fiscal que o contribuinte está subordinado. Apesar da separação entre as delegacias de julgamento e os órgãos fiscalizadores, ainda há nessas delegacias uma tendência para prestigiar o trabalho fiscal, o que ordinariamente, numa significativa maioria dos casos, acarreta o indeferimento da impugnação.

Fica, pois, afastado o direito de recorrer a um segundo juízo por questões econômicas ou patrimoniais, que não cremos amparadas pelo texto constitucional. Contra este argumento, o Min. Moreira Alves, no já citado voto das Adins 1.922 e 1967, se pronunciou no sentido de que “[...] se o depósito é representado por valor percentual do débito não há como pretender-se que haja quebra de isonomia entre devedores abastados e devedores não abastados”.

O raciocínio é matematicamente infundado. O devedor abastado poderá ser autuado em um valor baixo e o depósito de 30% representará também um valor baixo. Por sua vez, o devedor não abastado poderá ser autuado em um valor alto e, conseqüentemente, o percentual de 30% será elevado. E, ainda que ambos sejam autuados sob o mesmo fundamento jurídico, no mesmo valor, o

¹⁰ Além disso, os Conselhos de Contribuintes são órgãos técnicos e especializados, imparciais e não estão subordinados a pareceres, instruções normativas ou outros atos fazendários como estão as Delegacias de Julgamento, dentre outras virtudes elencadas por Oliveira (1998, p. 154).

que é elevado para o contribuinte não abastado poderá não ser para o abastado. E, continuando o raciocínio, que seja uma quantia elevada para os dois devedores, o abastado tem numerário ou patrimônio suficientes para depositar ou arrolar, ao passo que o não abastado não os tem.

As situações descritas demonstram a posição desigual em que se encontram os dois tipos de contribuintes: o primeiro poderá ter a decisão desfavorável em primeiro grau revertida em sede administrativa; já o segundo apenas poderá se socorrer ao Poder Judiciário, com todos os gastos para tal, ou pagar o que lhe é imputado, o que muitas vezes, implica em encerrar suas atividades.

A proporcionalidade, como vimos no exemplo, não contempla por si só o princípio da isonomia. Carrazza (2002, p. 73-76), ao analisar o princípio da capacidade contributiva, que na verdade é o princípio da isonomia aplicado à matéria tributária, lembra que a proporcionalidade “atrída com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas” (CARRAZZA, 2002, p. 75).

Apesar da argumentação do autor acima citado referir-se a impostos, cremos que ela pode ser importada para a proporcionalidade na previsão de depósitos para o recurso administrativo, pois nesta se apresenta a mesma iniquidade. Iniquidade que ofenderá não só o princípio da isonomia, como outros valores constitucionais, como o da livre concorrência (Constituição Federal art. 170, inc. IV) e da justiça social (Constituição Federal, art. 170, caput).

Assim, podemos concluir que a Lei 10.522/02 instituiu uma discriminação juridicamente intolerável, pois incompatível com o sistema constitucional brasileiro por ofender o princípio da isonomia. A exigência imposta, por ser inconstitucional, não pode servir de limitação ao exercício do princípio do duplo grau de jurisdição quando este é confrontado com o princípio da celeridade.

Referências

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BOBBIO, Norberto. Presente e futuro dos direitos do homem. In: _____. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual do processo de conhecimento**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MINATEL, José Antônio. Dupla instância, formação paritária e advocatária no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 91-103.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de processo civil comentado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O processo fiscal federal na visão da defesa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 147-161.

PIVA RODRIGUES, Walter. A pluralidade de instâncias no processo administrativo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 165-169.

RODRIGUES, Edison Pereira. A exigência do depósito como requisito de admissibilidade para a interposição de recurso administrativo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-26.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2003.

TAVARES, André Ramos. Arguição de descumprimento de preceito fundamental. In: _____, MENDES, Gilmar Ferreira, MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Lições de Direito Constitucional em homenagem ao jurista Celso Ribeiro Bastos**, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 493-536.

TEODORO JR., Humberto. **Curso de direito processual civil**. 2. ed. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1990.