CONSELHO ESTADUAL DE CONTRIBUINTES — CONTRÔLE DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA — CONSTITUCIONALIDADE

— Os Estados são livres quanto à forma de fiscalizar a sua administração financeira, bem como a dos Municípios. — Interpretação do art. 22 da Constituição.

PARECER

CONSULTA

Pede-se-nos parecer sôbre a constitucionalidade do art. 241 da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul (*"Serão criados em lei um ou mais tribunais mistos, administrativos, para o julgamento, em última instância, de questões entre contribuintes e a Fazenda Estadual ou Municipal"*) por fôrça do qual as Leis ns. 973, de 16 de janeiro de 1950, e 1.368, de 27 de dezembro de 1950, criaram o Conselho Estadual de Contribuintes.

Alega-se que o referido órgão violenta, flagrantemente, a Carta de 1946 porque o art. 241 do Código Básico Estadual "confere a um órgão administrativo do Estado a ingerência nos assuntos referentes à decretação e arrecadação de tributos municipais e erige o tribunal misto em "última instância", sem a qualificar "administrativa", isso quando "o Conselho não é nem pode ser o Contencioso Administrativo ..... Em nosso sistema constitucional, o processo e julgamento de tôdas as causas propostas contra a União, os Estados-membros e os Municípios, ou suas respectivas Fazendas, estão confiados, privativamente, ao Poder Judiciário, o que exclui a possibilidade de criarem as unidades federadas uma justiça administrativa, com funções que competem substancialmente a outro poder".

EXPOSIÇÃO

1. Nos têrmos do art. 22 da Constituição federal, "A administração finan-

---

ração agrícola e industrial: esclarecemos) nos orçamentos de numerosas entidades. A conferência não tinha poderes para fazer alterações nos respectivos regimes tributários e muito menos para suprimir êsses impostos. Foi assim que, *exclusivamente para efeito* de apresentação formal no orçamento, foi criado um título genérico "Impôsto sôbre Exploração Agrícola e Industrial", sob o qual se deveriam grupar os tributos incidentes sôbre a produção. Assim, não é verídica a afirmativa, já hoje encontradiça em livros e em artigos de revistas, de que o padrão orçamentário tenha criado ou sequer homologado a criação dêsses impostos. O que se fêz foi apenas padronizar sua apresentação nos orçamentos". Também Afonso Almiro, op. cit., pág. 74, é claro ao referir-se ao Decreto-lei n.º 2.416: "A padronização dos títulos da receita reuniu, em classes homogêneas, a extensa e sobretudo variável nomenclatura existente nos Estados e Municípios. Não tendo poderes para modificar a legislação própria a cada Estado e a cada Município, e não sendo mesmo êste o seu objetivo, as conferências de Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários regularam apenas sua apresentação no orçamento".

ceira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e nos Estados e Municípios pela forma que fôr estabelecida nas Constituições estaduais".

Livres, portanto, se deixaram os Estados para dispor, em suas Cartas Fundamentais, quanto à forma de se fiscalizar a administração financeira dêles mesmos e de seus municípios.

Como registra Carlos Maximiliano, "*O Projeto* de código supremo de 1946 colimou generalizar obrigatòriamente o que até então se verificara de modo esporádico: impunha aos Estados a instituição de Tribunais de Contas, regionais, o que atentava contra a autonomia local. A Emenda n.º 2.994 levou a Assembléia Constituinte a tornar facultativa a criação" (*Comentários à Constituição Brasileira*, 4.ª ed., Freitas Bastos, Rio, 1948, vol. I, pág. 316).

E Temístocles Brandão Cavalcânti, depois de aludir à preferência de numerosos Estados pelo "contrôle financeiro através do Tribunal de Contas", doutrina, por sua vez: "Nada impedirá, entretanto, que nos têrmos do art. 22, *in fine*, cada Estado estabeleça outra qualquer forma de fiscalização financeira, inclusive pelos órgãos de Administração Municipal" (*A Constituição Federal Comentada*, Konfino, Rio, 1948, vol. I, pág. 332).

Nada vincula, pois, os Estados, à forma de contrôle financeiro imposta à União: lícito lhes é incumbir as funções fiscalizadoras da administração financeira, quer apenas ao Tribunal de Contas, quer sòmente a órgão diverso ou órgãos diversos do Tribunal de Contas, quer, ainda, a Tribunal de Contas *mais* órgão ou órgãos diferentes dêle, porquanto, "a forma é estabelecida pelas Constituições estaduais" (Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, Cahen, Rio, 1947, vol. I, pág. 464).

2. Ao criar tribunal misto, administrativo (art. 241 da Constituição estadual) o Conselho de Contribuintes (Lei n.º 973, de 16 de janeiro de 1950, art. 1.º), mais não fêz o legislador estadual que se valer da licença inscrita no Estatuto Supremo: não se contentou em confiar a fiscalização da administração financeira tão-sòmente à Assembléia Legislativa auxiliada pelo Tribunal de Contas, mas instituiu outro órgão ainda para, na órbita administrativa, julgar questões entre contribuintes e a Fazenda estadual ou municipal.

Entre os órgãos de contrôle administrativo, expressamente, com efeito, menciona Seabra Fagundes os Conselhos de Contribuintes: "Como elemento de amparo a interêsses do administrado, o auto-contrôle se exerce através do sistema de recursos administrativos, que se interpõem dos graus inferiores da Administração para os superiores.

Há mesmo instituições administrativas, cuja finalidade exclusiva é conhecer e apreciar êsses recursos. Tal é o caso dos Conselhos de Contribuintes". (*O contrôle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 2.ª ed., Konfino, Rio, 1950, pág. 125).

A "administração financeira", como ensina Bielsa, consiste *en la recaudación e inversión de la renta..., y en el correspondiente controlor administrativo ...*" (*Derecho Administrativo*, 4.ª ed., Ateneo, Buenos Aires, 1947, t. III, pág. 31).

Doutro lado, na Carta de 1946, bem ressaltado ficou o excepcional interêsse do Constituinte pela boa e fiel execução do orçamento: "especialmente a execução do orçamento", sublinha o art. 22. E, na execução do orçamento, nítida ressai a *função deliberativa*, assinala Cariolano M. Martins que, nela, função deliberativa, enumera *as interpretações de leis e regulamentos* (*Elementos de ciência das finanças*, Atlas, Rio, 1950, 4.ª ed., pág. 136).

Essa, exatamente, a atribuição cometida ao Conselho de Contribuintes: controlar o exercício, pelas autoridades fazendárias, da função deliberativa, na execução do orçamento, fiscalizar o contrôle, ínsito na "administração financeira", desempenhado pelos mesmos órgãos administrativos.

O que requer a nossa ordem jurídica, das funções englobadas na "administração financeira", é que se exerçam de modo, não apenas a se manterem dentro dos limites riscados na lei, mas também a preencher-se por completo, a esfera moldada pelos diplomas legais: impõe-se, de um lado, se arrecadem *tôdas* as rendas previstas em lei, e, doutro, *ùnicamente* as rendas que a lei tornou exigíveis.

O Conselho de Contribuintes, ao prover recursos de ofício das decisões de primeira instância, favoráveis aos contribuintes (Lei n.º 973, cit., art. 3.º, § 2.º, redigido pela Lei n.º 2.054, de 18 de março de 1953), o que faz é impedir que a própria administração desista de arrecadar o que lhe é devido; ao prover recursos voluntários, opõe-se a que se reclame o não exigível.

Em suma, o tribunal misto administrativo, o Conselho de Contribuintes, é expressão da liberdade outorgada ao Poder Constituinte do Estado para disciplinar a forma da administração financeira estadual e municipal.

3. Quanto à infringência do princípio constitucional da autonomia dos Municípios, vista no art. 241, porque "confere a um órgão administrativo do Estado ingerência nos assuntos referentes à decretação e arrecadação de tributos municipais", de manifesto equívoco procede a increpação: o que está no texto é que, para julgar questões entre contribuintes e a Fazenda do Estado, a lei estadual criará tribunal misto, o que fará, de igual modo, a lei municipal para dirimi-las, quando surgidas entre a Fazenda municipal e seus contribuintes. Não se trata de tribunal estadual que se incumba de julgar questões entre contribuintes e a Fazenda *municipal*: "Serão criados em lei um ou mais tribunais mistos, administrativos, para o julgamento, em última instância, de questões entre contribuintes e a Fazenda estadual ou municipal" (art. 241).

Reparos merece a redação por insuficientemente clara; descabido, no entanto, discutir-lhe a constitucionalidade, pois, sempre que se puder, sem violência, como *in casu*, há-de interpretar-se mandamento legal de maneira que não de encontro aos preceitos da Carta Suprema. Assim mesmo fêz o legislador do Estado que, na Lei n.º 973, de 16 de janeiro de 1950, nenhuma referência, nem mesmo longínqua, deixou entrever, capaz de autorizar, ao Conselho Estadual de Contribuintes, a cognição de matéria relativa à Fazenda municipal.

4. Decorrência do esquecimento da citada regra, segundo a qual, possíveis dois entendimentos de um texto, há-de adotar-se o elisivo de inconstitucionalidade, é se haver impugnado o art. 241, por falar em "última instância", sem adjetivá-la "administrativa".

Bem se advertiu no entanto: "O Conselho não é, nem pode ser, o Contencioso Administrativo ... Em nosso sistema constitucional, o processo e julgamento de tôdas as causas propostas contra a União, os Estados-membros e os Municípios, ou suas respectivas Fazendas, então confiados, privativamente, ao Poder Judiciário, o que exclui a possibilidade de criarem as unidades federada uma justiça administrativa, com funções que competem substancialmente a outro poder".

Quando, pois, a Constituição de Estado fala em "tribunal misto administrativo, para julgamento em última instância", de modo nenhum se poderá entender tratar-se de órgão imune à censura do Poder Judiciário.

Nenhuma, portanto, neste passo, a erronia da Constituição local. Passível de crítica, talvez, o texto; nunca, porém, repudiável por inconstitucionalidade; não, apenas, porque a lei entendeu a instância como "administrativa" (Lei n.º 973, cit., art. 4.º, item I), mas também porque assim, e só assim, a poderia qualificar o bom intérprete.

5. Ainda, porém, que não tivesse o Conselho de Contribuintes por si o art. 22 da Carta federal, mesmo assim haveria de subsistir, como é, recebida que foi, legìtimamente, a sua competência.

Cumpre, de logo, sinalar que o Presidente da República, ou o Governador

de Estado, não recebe a competência, pela Carta Suprema conferida ao Poder Executivo, de maneira igual à que, do direito das gentes, a recebe o Poder Constituinte; vê-se, o último, senhor de bloco definido, por inteiro sujeito em tôdas as suas dimensões, à própria vontade dêle, Poder Constituinte, quando, sôbre o Chefe do Poder Executivo, a competência conferida ao Poder Executivo não recai monolítica, não é, sempre, tôda, *por êle em pessoa* exercível, pois, no âmbito da competência partilhada ao Poder Executivo, emergem zonas intocáveis, quer pelo Presidente da República, quer pelo Governador. Assim é que, aos Ministros de Estado, se atribui órbita exclusiva de competência — ato nenhum existe, do Presidente da República, ou Governador do Estado, sem o referendo, — competência essa que à lei se permite alargar (art. 91 da Constituição federal)): "Os atos de Presidente da República têm de ser referendados pelo Ministro de Estado, ou Ministros de Estado, a cuja pasta, ou pastas, pertença o assunto. Não há atos do Presidente da República sem essa formalidade, que é constitucional. ... Embora secretários do Presidente da República ..., sempre que não se trate de competência privativa do Presidente da República, é possível à lei deixar-lhes a resolução ou a prática de algum ato administrativo" (Pontes de Miranda, op. cit., vol. II, pág. 147).

Mais: o art. 28, § 2.º da Carta Suprema vincula *o próprio legislador* a parecer do Conselho de Segurança Nacional, para a declaração dos Municípios "bases ou portos militares de excepcional importância para a defesa externa do país". Do assentimento dêsse órgão, depende ainda a prática de numerosos atos (art. 180) e, muito embora dirigido pelo Presidente da República, a concordância ou parecer (art. 28, § 2.º) presidencial não supre a do Conselho. O Comando supremo das fôrças armadas, competência privativa do Presidente da República, há, êle, de exercê-lo "administrando-as por intermédio dos órgãos competentes" (art. 87, XI). Nem pode o Presidente representar contra deputados ou senadores, nos casos do art. 48 e § 1.º; a competência é do Procurador-Geral da República. Também a execução do estado de sítio há de ser cometida a pessoas designadas pelo Presidente (art. 207, parágrafo único).

Círculos fechados, ainda, os da competência repartida, por lei, a órgãos, administrativos, muito embora, aos quais se confiram atribuições, por sua própria natureza, rebeldes a direção.

Os órgãos do Poder Executivo, todos, funcionam sob a direção do Presidente da República, ou Governador de Estado, sob a direção dêle, no entanto, *apenas naquilo que suportar direção*. E 'que o exercício de chefia supõe plasticidade, matéria suscetível de tomar formas diversas. Por isso é que, conquanto, no Presidente da República ou Governador de Estado, se encabece a competência conferida ao Poder Executivo, não se sufraga o absurdo de lhe dar palavra no exercício dos órgãos que, em matéria de ordem apenas técnica, dizem ou fazem: *Las cuestiones relativas a los problemas, de orden higiénico (determinación de medios a emplearse en la policia sanitária), por ejemplo, o de seguridad pública (de solidez y forma de las construcciones)*, etc., *se resuelven de acuerdo con las normas técnicas concernientes a la higiene, ingeneria, etc. Siendo ello asi, se compreende que la actividad discrecional de la Administración pública no funcione; porque en punto a las normas técnicas no hay libertad de apreciación legal o administrativa, sino "procedimientos" (uno o más) "cientificamente determinados"* (Rafael Bielsa, *Derecho Administrativo*, 4.ª ed., Ateneo, B. Aires, 1947, t. I, pág. 563).

Pela mesma razão é que "o Governador não pode, como o Presidente da República também não o poderia, ordenar que em certo caso, ou em certas espécies o Ministério Público não promova" (Pontes de Miranda, *Comentários*, cit., vol. II, pág. 350), pois "não

se pode cercear, ou tolher, ou dirigir a liberdade de juízo, de pensamento e de ação do Ministério Público (*idem, ibidem*), isto porque, naturalmente, "o de que êle se incumbe é de velar pela observância das leis, regulamentos e instruções" (*idem, ibidem*).

No julgar, impossível adstrição a instruções variáveis a motivos de oportunidade, o juiz há de se ater, única e exclusivamente, ao que ressaltar do fato pôsto sob a luz da lei. Nenhum, pois, o conteúdo "governativo" na função de julgar, nenhuma a sensibilidade do ato de julgar, a razões de conveniência; orienta-se, todo êle, segundo a fôrça que dimanar da lei aplicada ao caso concreto.

Ora, o Conselho de Contribuintes — *que não decide por eqüidade* — (Lei n.º 973, cit., art. 6.º) apresenta-se revestido de ambos os característicos das matérias infensas à censura do Chefe do Poder Executivo: é órgão técnico, especializado em matéria fiscal. Temístocles Cavalcânti dá relêvo à *especialização técnica* de alguns dentre os órgãos que chama "administrativos e coletivos de julgamento", órgãos entre os quais enumera "os Conselhos de Contribuintes, Tribunal Marítimo Administrativo, etc." (*Tratado de Direito Administrativo*, Freitas Bastos, Rio, 1942, vol. II, págs. 202 e 203). O Conselho de Contribuintes é instância julgadora. Decorre a definitividade dos seus pronunciamentos, na esfera administrativa, da competência que a lei lhe conferiu: "possuem um característico de permanências que se coaduna com o princípio dos atos administrativos em matéria tributária serem atos de administração regrada e não discricionária" (Rubens Gomes de Sousa, *Estudos de direito tributário*, Saraiva, São Paulo, 1950, pág. 50).

6. Como ensina Bielsa, o preceito constitucional que *atribuye al Congreso la creación y supresión de empleos y el fijar sus atribuiciones* (art. 67, inc. 17, cláusula 2.ª), *tiene un sentido muy amplio, pues no se refiere a los cargos (funcionarios o empleados), sino a tôda la organización administrativa; y no sólo a la ordenación jerárquica, sino también a la atribución de competencia de cada organo o funcionario* (op. cit., t. III, pág. 27).

No mesmo sentido, Rui Cirne Lima que, mencionando o art. 15, n.º 16, da Constituição do Império, o 34, n.º 25, da de 1891, o 30, n.º 6, da de 1934, e o 65, n.º IV, da vigente, conclui: "A organização administrativa é, pois, no Direito Constitucional Brasileiro, tradicionalmente matéria de legislação" (*Interpretação do artigo 217 da Constituição do Estado*, Imprensa Oficial, Pôrto Alegre, 1950, pág. 2).

Insiste o mestre: "Na competência para criar cargos públicos, está implícita, além disso, a de fixar-lhes e definir-lhes as atribuições, do mesmo modo por que, na noção de cargo, implícita esta a de tarefa a cumprir" (*ibidem*, pág. 4).

Corrobora Pontes de Miranda: "E' possível que o Poder Legislativo confira a cargo existente outra função" (op. cit., V, II, pág. 123).

7. "Organização administrativa", doutro lado, é "discriminação de competência": *La amplitud de la función administrativa impone la necesidad de crear diversas esferas de competencia que reciben la designacion de órganos administrativos* (Gabino Fraga, *Derecho administrativo*, Porrua, México, 1948, 4.ª ed., pág. 233).

Competente o Poder Legislativo para ditar a organização administrativa, competente há de ser o Poder Constituinte para criar órgãos, por êles distribuindo a competência reconhecida ao Poder Executivo: "Sem embargo da competência indiscutível do Poder Legislativo, não padece dúvida que a Constituição mesma pode determinar diretamente a criação de cargos públicos, ou estabelecer lineamentos mais ou menos complexos de organização administrativa" (Cirne Lima, op. cit., pág. 4).

Lícito era, pois, ao Constituinte local, criar "tribunal misto administrativo" para o julgamento, na órbita administrativa, de questões entre contribuintes e o fisco.

Como é inegável, ao Estado, em atitude constitucional mormente, o direito de condicionar ou renunciar o ingresso em juízo, para a cobrança de tributo, lícito ainda erigir o "tribunal misto" em "última instância administrativa": "Funda-se a autoridade das decisões do Conselho de Contribuintes na auto-subordinação legal da administração pública e na voluntária aceitação do julgado pelos particulares" (Cirne Lima, *Princípios de direito administrativo brasileiro*, *Globo*, P. Alegre 1939, 2.ª ed., pág. 202).

Exposta a tese segundo a qual a origem da competência se encontra na atribuição que dela faz a lei, *"es la ley que establece los órganos de la Administración, determinando cual es la competencia de cada uno de ellos"*. Adverte Gabino Fraga: *Parece a primera vista que dentro de estas ideas se pierde la unidad del Poder, porque si la ley va haciendo la distribución de competencia a que alude, el órgano en quien se deposita el Poder Ejecutivo tendrá su esfera completamente separada de la que corresponde a los otros órganos de la Administración y asi en realidad habrá vários órganos autónomos con la facultad de realizar actos administrativos.* Mas esclarece: *Sin embargo, tal consecuencia no se produce, porque precisamente la organización administrativa está baseada en la existencia de relaciones entre los diversos órganos que la integran en forma de conservar la unidad necesaria para la existencia del Poder* (op. cit., pág. 236).

A intensidade dessas relações ou, melhor, a intensidade da presidência exercida pelo Chefe do Poder Executivo, sôbre os órgãos criados dentro da província que lhe foi delimitada, a intensidade dessa presidência é que varia da sujeição completa, regra geral, à simplesmente periférica, exercida no sentido de vedar, apenas, a infidelidade do instituto à sua razão finalística.

Assim é que deve entender-se a "inteireza" do exercício do Poder Executivo cometido ao Presidente da República (art. 78 da Constituição federal) e ao Governador do Estado (art. 76 da Constituição estadual), a quem compete, não *ordenar*, mas *coordenar* as atividades administrativas, não apenas "das diversas Secretarias" (art. 87, item VI, da Carta local), mas de todos os órgãos postos na abrangência do Poder Executivo, para que se colimem os objetivos a êles propostos.

8. Nem se mostra singular o Conselho de Contribuintes pela irreformabilidade do seu juízo, mesmo expresso no responder a consultas (Lei n.º 973, art. 4.º, item I, *in fine*). Desconhecido não é o parecer *vinculatório*: *la legge impone talora all'autorita di conformarsi al parere del corpo consultivo* e, então a autoridade *se intende provvedere, ciò non può fare se non col contenuto indicato nell'atto dell'autorità consultiva* (Guido Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, 5.ª ed., Giuffrè, Milano, 1947, vol. I, pág. 213); daí alguns autores afirmarem que o parecer vinculatório constitui meio de contrôle, exercitado pelo órgão consultivo sôbre a autoridade ativa (Zanobini, *ibidem*).

Assim Gabino Fraga: *se puede presentar el caso de que la autoridad está obligada a seguir el parecer del órgano consultivo. Propiamente, aqui se encuentra ya un órgano que no és simplesmente consultivo, sino que en realidad se trata de un órgano de dcisión que colabora con la autoridad para el ejercicio de sus funciones* (op. cit., págs. 238 e 239).

Ao discorrer sôbre os caracteres do recurso hierárquico, ensina Rafael Bielsa que êle *se desenvuelve en la escala jerárquica sin limitación de grado, "salvo texto expresso em contrário"* (*Derecho Administrativo*, 4.ª ed., Ateneo, B. Aires, 1948, t. IV, pág. 312; a sublinha é nossa) e *el superior puede revo-*

car o modificar esos actos (os dos subordinados), segun el caso, ya sea, "ex officio", ya sea a petición de parte, todo, claro está, si no se opone a ello expresa o implicitamente un texto legal. Esta reserva é aclaración, es decir, si no se opone un texto legal, seria redundante — escreve em nota — *por principio en un orden juridico positivo regular o orgânico; pero la reserva se explica con sólo advertir que el legislador suele establecer excepciones singulares respecto de la regla, sea por motivos politicos, sea por las circunstancias* (op. cit., t. II, pág. 66).

Cabe, aqui, a magnífica lição de Arnaldo de Vales: *attributo "normale", della gerarchia è la potesta del superiore di dare ordini ad un inferiore, cioè la facoltà di imporgli, mediante la propia volontà, un determinato comportamento. Ma questo è l'attributo normale: eccezionalmente il potere di dar ordini può mancare, ed io credo manchi effettivamente: a) quando la competenza ad emanare l'atto sia attributa espressamente e tassativamente ad un organo subordinato, e sia esclusa qualsiasi responsabilità del superiore; b) quando la legge dichiari definitivo il provvedimento del subordinato; c) quando la legge stabilisca come modo preciso ed esclusivo di anullamento dell'atto un determinato ricorso ad un'azione giurisdicionale. In vero, quando la legge, col suo testo preciso, dimonstra di volere che uma data materia sia di esclusiva spetanza di un organo subordinato, se l'organo superiore potesse dare degli ordini, sarebbe frustrato il voto della legge, perchè la volontà superiore e vincolante, che toglierebbe all'organo inferiore quella libertà, che a legge gli ha data ... tutte le volte che la legge attribuisce una data competenza esclusivamente ad un organo come ufficio indipendente, a sè stante, attraverso il quale, soltanto, può operare lo Stato ... In questi casi eccezionali (il fatto che essi siano excezionali non impedisse che siano molto frequenti) l'attribuizione di competenza ha carattere giwridico assoluto, e non trovano luogo le facoltà che derivano dall'istituto della gerarchia, quali la potestà di dar ordini, la facotà di avocazione, o la facoltà di riforma. Ciò vuol dire che, nei casi dubbi, la presuncione sta per la dipendenza gerarchica; e soltando quando la legge l'escluda si dovrá giungere alla conclusione contraria, ed ammettere l'indipendenza degli organi* (*La validità degli atti amministrativi*, Athenaeum, Roma, 1917, págs. 126, 127 e 128).

Conforme Zanobini, o recurso hierárquico não tem cabimento *rispetto a quelli degli organi collegiali, i quali secondo el concetto comune, sfuggono al principio della subordinazione gerarchica* (*Corso di diritto amministrativo*, 6.ª ed., Giuffrè, Milano, 1948, vol. II, pág. 60).

Enuncia o mesmo autor a regra generalíssima da impugnabilidade dos atos administrativos em senso estrito, por meio de recursos simples. Ressalta, porém, que *questa regola può essere inapplicabile rispetto a singoli provvedimenti, a causa di espresse disposizioni di legge che escludono il ricorso*, e acrescenta: *Ciò deve dirsi, in primo luogo, di quei provvedimenti che le rispettive leggi dichiarano non soggetti ad alcun gravame nè in via amministrativa nè in via giurisdizionale. Infine, si possono avere provvedimenti sottrati non ai ricorsi amministrativi in genere, ma soltanto ad alcuni di esse; talora al ricorso gerarchico, in casi più rari al ricorso straordinario (idem, ibidem*, vol. II, págs. 50-51).

Agravo nenhum deparamos, em face do exposto, à Constituição federal, quer no art. 241 da Carta do Estado do Rio Grande do Sul, quer nas Leis estaduais ns. 973, de 16 de janeiro de 1950, e 1.368, de 27 de dezembro de 1950, que dispõem sôbre o Conselho Estadual de Contribuintes.

Êsse o nosso parecer. S.M.J. — *Justino Vasconcelos*, Advogado em Pôrto Alegre.