

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

DIEGO MONTEIRO MATOS

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO GARANTIA
CONSTITUCIONAL INSUPRIMÍVEL**

São Luís

2017

DIEGO MONTEIRO MATOS

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO GARANTIA
CONSTITUCIONAL INSUPRIMÍVEL**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2017

DIEGO MONTEIRO MATOS

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO GARANTIA
CONSTITUCIONAL INSUPRIMÍVEL**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do
Maranhão como requisito para obtenção
do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em ____/____/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

Examinador 1

Examinador 2

AGRADECIMENTOS

A Deus, salvador, Senhor, fonte e razão última de vida que, apesar das inóspitas circunstâncias, me deu um pouco de sua sabedoria: com Ele aprendi tudo! Agradeço seu fortalecimento, iluminação intelectual e capacitação para enfrentar este desafio acadêmico. Agradeço sua salvação graciosa e pelos dons gratiosos da Fé da Esperança e do Amor. *Soli Deo Gloria.*

Aos meus pais, David e Lia, pelo sustento amoroso, pelo conhecimento doado e pelo apoio e refrigério tão perenes. Cada um, ao seu modo, dedicou sua vida por mim. À minha mãe especificamente por acompanhar de perto toda a ansiedade com alívio sempre pronto. Ao meu pai agradeço pela ajuda sempre disposta e pelos conselhos sempre instrutivos e acertados, e seus preciosíssimos métodos de estudo.

Também aos meus irmãos, Thiago, Letícia e que me iluminaram com suas mentes brilhantes e seus também cuidados carinhosos. Ao Mateus, por nunca me deixar sem alguma saudável e recreativa distração

À minha avó Lindalva sempre com seus conselhos preciosos e toda a minha família paterna e materna.

À minha namorada Sallyme, que dividiu comigo parte dos meus encargos e dificuldades, aliviando a dureza de alguns dos meus dias com amor e alegria.

Agradeço, especialmente, ao meu mestre Eliud da Costa por seu auxílio sábio e capacitador nesta investigação. Aos professores que mais exigiram de mim e me desafiaram a melhorar como estudante e acadêmico, dando-me as maiores lições acadêmicas que poderiam me dar sob a seguinte exortação: “você sempre pode mais, pela forma e pelos meios certos, úteis e eficazes”. Especificamente, agradeço aos que me deram essas lições antes de professor Eliud: Maria Teresa, por sua doçura; Luciana Portela, por sua didática desafiadora e sua firmeza competente; Cláudia Gonçalves, por sua didática filosófica; Caroline Louise, por sua clareza quase insuperável; Mônica Teresa, por seu cuidado e encorajamento tão pedagógicos; Valéria Montenegro, por sua suave pedagogia artística, a Oriana Gomes que me deu a maior ocasião de aprimorar as lições anteriormente aprendidas e de aprender um novo método com seu intelecto muito particularmente competente, e a Raimundo Campos Filho por suas instruções técnicas e sua graciosa solicitude.

RESUMO

Esta é a investigação das natureza e forma jurídica do Processo Administrativo Fiscal – PAF como Garantia Constitucional. Devido aos tempos de crises e de Reformas pelos quais passa o Ordenamento Jurídico brasileiro, há uma parte dos tributaristas militantes que sugere a extinção do PAF como medida de reforma e modernização da atividade Fiscal. Contudo, com base no caro entendimento de outra corrente de estudiosos, este trabalho lança-se na análise da Insuprimibilidade do PAF da ordem jurídico-tributária brasileira, justamente por ser uma Garantia Fundamental de natureza processual que protege o contribuinte do Poder Fiscal no ato de cobrança tributária, proporcionando o *Contraditório* e a *Ampla Defesa* no seio de um regular, justo e *Devido Processo Legal* Administrativo Fiscal. Assim, o objetivo desta pesquisa é analisar exaustivamente o protagonismo do princípio do *Devido Processo Legal* e seus corolários do *Contraditório* e da *Ampla Defesa* na geração, funcionalidade, natureza e estrutura do PAF com vistas a determinar se ele, de fato, é ou não uma Garantia Fundamental e tal qual uma Garantia Insuprimível da ordem tributária. Neste trabalho se descobrirá que as Garantias Constitucionais têm a eficácia de elevar o PAF à condição de Garantia Fundamental por transmissão de carga axiológica, e como tal o PAF é insuprimível pois todos os seus pressupostos, premissas fundamentais, modelo de instituição e necessidade social são comprometidos com essa natureza garantista. Conclusivamente a isto, esta investigação finaliza com a admissão de que a hipótese de trabalho é comprovada e o PAF é sim uma Garantia Constitucional Fundamental e Processual Insuprimível.

Palavras-chave: Processo Administrativo Fiscal. Devido Processo Legal. Contraditório. Ampla Defesa. Garantia Constitucional.

ABSTRACT

This is the investigation on the juridical nature and structure of the Administrative Tax Process – ATP as a Constitutional Guarantee. Because the time of crisis and a reformation in which the Brazilian Legal Order pass through, there's a active Tax lawyers group who suggest ATP extinction as a moderning and reformation way to Brazilian Taxation activity. Otherwise, based on the various fundamental comprehension of the other scientific stream, this work plunge into the analysis of the Unextinguishable of ATP in the Brazilian taxation legal order, exactly why it is a Fundamental Guarantee with procedural nature that protects the taxpayer from the Tax Power in the tax collection act, bring *Adversarial* and *Full Defense Principles* inside a procedural, fair and *Due Administrative Tax Process of Law*. Therefore, the objective of this research is to do an exhaustive analysis on principal place of the *Due Process of Law* principle and its consequences the Adversarial and Full Defense principles in birth, functionality, nature and structure of the ATP with the purpose of determine if it is indeed a Fundamental Guarantee and if it is such a Unextinguishable Guarantee of the taxation order. In this work it will be discover the Constitutional Guarantees have the effect of raise ATP to a Fundamental Guarantee condition by transmigration of the axiological charge, and such a guarantee that ATP is unextinguishable process because all its preconditions, fundamental premises, institution model, and its social function are involved its nature of guarantee. Finally with that argumentation, this investigation ends with the admittance that the work hypothesis is improved and the ATP really is a Unextinguishable Fundamental and Processual Constitutional Guarantee.

Keywords: Administrative Tax Process. Due Process of Law Principle. Adversary Principle. Full Defense Principle. Constitutional Guarantee.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL TAL COMO É NO DEC. Nº 70.235/72	13
2.1	Aspectos relevantes do Processo Administrativo Fiscal	14
2.1.1	Estrutura do Processo Administrativo Fiscal – Esquema geral	14
2.1.1.1	<i>Do Procedimento preparatório de lançamento</i>	14
2.1.1.2	<i>Do Procedimento contencioso</i>	16
2.1.2	Natureza do Processo Administrativo Fiscal	18
2.1.3	Princípios do Processo Administrativo Fiscal	20
2.1.3.1	<i>Princípios do Procedimento fiscalizatório de lançamento</i>	21
2.1.3.2	<i>Princípios do Procedimento contencioso administrativo</i>	23
2.1.3.3	<i>Princípios comuns ao Procedimento de lançamento e ao Contencioso administrativo</i>	27
3	O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL PROCESSUAL	31
3.1	Eficácia normativa da Constituição na gênese e na funcionalidade do Processo Administrativo Fiscal – PAF	33
3.2	O Devido processo legal e o Processo Administrativo Fiscal	35
3.3	Devido processo administrativo tributário substantivo	36
3.4	Devido processo administrativo procedimental ou formal/processual	37
3.4.1	Eficácia nomogenética do Devido processo legal procedimental na criação do Processo Administrativo Fiscal	39
3.4.2	Eficácia sistêmico-axiológica do Devido processo legal procedimental no processamento regular do Processo Administrativo Tributário	39
3.5	Devido processo administrativo tributário substancial e procedimental	40
3.6	Garantia insuprimível	41
3.6.1	O Processo Administrativo Fiscal como fenômeno inevitável no seio da Administração tributária	41
3.6.1.1	<i>O Processo é um fenômeno inevitável</i>	42
3.6.1.2	<i>Instrumento de celeridade e desafogamento do Judiciário</i>	44
3.6.2	Inspiração no Garantismo penal e no Sistema processual-penal acusativo	46
3.6.3	Respondendo à objeção do famigerado axioma da Debilidade da Fazenda pública ..	51
3.6.3.1	<i>Superioridade tecnológica do Fisco em face do contribuinte</i>	51
3.6.3.2	<i>Superioridade legislativa e jurisprudencial em favor do Estado/Fisco em detrimento do contribuinte</i>	53
3.6.3.3	<i>Influxos de poder do Estado no Processo Administrativo Fiscal</i>	54
3.6.3.4	<i>Vulnerabilidade real do contribuinte</i>	56
3.6.4	Garantia constitucional, Direito humano e Cláusula pétrea	56

4 CONCLUSÃO.....	60
REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

Na República Federativa do Brasil, assim como em todas as demais democracias constitucionais modernas, todo instituto legal deve ter seu fundamento último na Constituição. Da mesma forma, os *Processos Administrativos Fiscais* – designação genérica que inclui o *Processo Administrativo Tributário de Determinação e Exigência dos Créditos Tributários* e o *Processo Administrativo de Consulta Fiscal* – instituídos pelo Dec. nº 70.235/72, possuem fundamento último nas normas constitucionais relacionadas à sua instituição, seu funcionamento e à matéria destinada a ser por eles processada.

É por meio deste tipo de processo administrativo que o Fisco, ou Administração Tributária nos termos do Código Tributário Nacional – CTN, fiscaliza, constata a existência de uma obrigação ou dever de pagar tributo, e autua o contribuinte – devedor ou, possivelmente, não devedor — para pagar o numerário correspondente àquela obrigação. Neste mesmo processo é dada a oportunidade ao contribuinte de impugnar a cobrança do Fisco apresentando provas e tendo direito a recorrer das decisões administrativas proferidas pela autoridade julgadora. Assim, o PAF, é o meio também pelo qual o contribuinte pode contender com a Administração Tributária defendendo-se da cobrança sendo indevida ou não.

Como todo Processo de natureza administrativa, é fácil dizer-se do PAF de que é destinado a dar efetividade aos direitos e garantias *constituídos* em matéria tributária. De fato, este procedimento é reconhecido como tendo a *função instrumental* de garantir ao contribuinte - a quem foi imputado obrigação tributária e de quem é cobrado o crédito àquela correspondente – a oportunidade inalienável de exercer o *direito do Contraditório* a de *Defender-se Amplamente*. Portanto o PAF é informado pelos mencionados princípios constitucionais.

Todo processo, porquanto, possui seus pressupostos derivados da sua lei instituidora e esta, por sua vez, os tem por força da norma constitucional superior, isto é, a existência de uma lei processual que institui e ordena um processo é ela mesma derivada da eficácia de uma norma constitucional, e essa mesma norma processual tem como eficácia a abertura, o andamento e as decisões do e no processo que institui. Com efeito, há um conjunto de normas constitucionais que possuem o condão de afetar diretamente qualquer instituto jurídico. São estas normas que, em qualquer processo, encerram e garantem a proteção e a efetividade dos direitos individuais processuais.

Contudo, há de se notar, que um instituto processual litigioso de importância *chave* para a Administração Tributária não pode ser apenas uma *instrumentalidade* por si só.

Como já explanado, os princípios, que exercem sua eficácia desde a Constituição, transcendem nestes mesmos efeitos por todo o ordenamento jurídico, transferindo sua carga axiológica enquanto realizam este tipo de trabalho principiológico. Insuflado por esta carga valorativa, há de ser crer que o PAF possui também uma *função substantiva*, uma *função material*, que não é somente derivada do Direito Tributário material, mas, sobretudo da substância constitucional que se distribui por todo o ordenamento jurídico.

Assim, em um processo não há que se verificar apenas se, é aquele, o efeito jurídico das normas instituidoras, mas se o mesmo é fundamentado *diretamente* na norma constitucional, ou melhor, se o PAF, o instituto ora investigado, à semelhança do Processo Judicial – o “processo-garantia” por excelência – possui tanto o *status* quanto a natureza de garantia constitucional por possuir os mesmos pressupostos ou axiomas fundantes.

Sumamente, assim como a Garantia Constitucional-Processual do *Devido Processo Legal* só pode se consubstanciar na instalação de um Processo concreto na Jurisdição sempre que haja o forte poder estatal pretendendo contenciosamente sobre os Direitos Fundamentais de um cidadão, também a imputação de uma obrigação tributária, sua cobrança e a conseqüente invasão Estatal sobre o patrimônio do contribuinte também só, pode ser, por eficácia do mesmo princípio, exclusivamente pela instalação de um concreto Processo Administrativo. Dessa forma, pode-se chegar à conclusão lógica de que, por concretização do *Devido Processo Legal*, o PAF é, em si mesmo, uma garantia constitucional.

Diante de tal axioma, optou-se por desenvolver este tema pelo fato de que, apesar de ser sede amplos embates doutrinários no meio acadêmico e nas atividades jurisdicionais e advocatícias, é *rarefeita* qualquer assunção na doutrina tributarista do Brasil de ser o instituto jurídico do Processo Administrativo Fiscal também uma garantia constitucional insuprimível.

Justamente, num momento histórico brasileiro de audaciosas reformas institucionais e jurídicas, recai sobre a seara tributarista propostas de reformas tributárias, muitas delas optativas por retirar do ordenamento jurídico brasileiro o Processo Administrativo Fiscal. Há, em torno dos órgãos de jurisdição administrativa tributária, diversas críticas, e sobre o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão superior da jurisdição administrativa tributária, pesa acusações de corrupção, ineficiência e violação de direitos fundamentais dos contribuintes.

A despeito dessas críticas, há ainda menção, entre tributaristas, da desnecessidade de se retirar o PAF do ordenamento brasileiro, uma vez que qualquer problema no bom andamento dessa espécie processual recai unicamente sobre os órgãos responsáveis por seu impulso oficial, não havendo nenhuma impropriedade ou ineficiência na forma estrutural em

que o PAF foi concebido. Pelo contrário, há entre doutrinadores a menção dos diversos benefícios do PAF para o contribuinte, para o Fisco e até para o Judiciário brasileiro já tão sobrecarregado de processos judiciais fiscais.

Entretanto, uma audaciosa opinião rara e pouco frequente surgiu no cenário tributarista brasileiro e é justamente a da hipótese deste trabalho. Sobre os fundamentos do Princípio do *Devido Processo Legal*, Heleno Taveira Torres (TORRES 2015) tem afirmado que não só o PAF deve ter toda a regularidade de acordo com sua lei instituidora, o Dec. nº 70.235/72, mas que pela força normativa direta da Constituição o PAF constitui-se a si mesmo verdadeira Garantia Constitucional.

Nas palavras de Torres (TORRES, 2015), o princípio do Devido Processo Administrativo Fiscal, que é consubstanciado nessa espécie processual, é em si mesmo uma Garantia Constitucional.

Este é um entendimento raríssimo, porém gravoso. Se há a mínima possibilidade desse entendimento estar correto, verifica-se uma parcela grande de militantes tributaristas que não se aperceberam de que podem estar a exigir a supressão de uma garantia constitucional. Garantia esta que se liga por eficácia direta com o inciso LV do art. 5º da CF, que, aliás, é *cláusula pétrea*. Há ainda o risco de o Legislador não se aperceber do mesmo e acabar por suprimir o referido instituto.

Ainda, de acordo com a hipótese da presente investigação, Torres (TORRES, 2015) argumenta da impossibilidade jurídica de supressão da forma processual administrativa do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que ele decorre do mencionado princípio constitucional. Assim, mesmo que seja também pequena a possibilidade fática de supressão do PAF pelo Legislador, caso tal ocorresse, os danos seriam incalculáveis até que o órgão Supremo do Judiciário pudesse se pronunciar quanto a constitucionalidade do ato normativo supressor do PAF.

Há, portanto, relevância jurídica e doutrinária sobre este tema e o problema proposto deve ser urgentemente estudado e satisfeito para a melhor cooperação com efetividade das garantias constitucionais, sobretudo ao contribuinte. Assim, chega-se à proposta da Hipótese dessa investigação: O Processo Administrativo Fiscal se constitui Garantia Constitucional Processual Insuprimível.

A problemática desta investigação pode, portanto, ser resumida na seguinte fórmula interrogativa: *A Relação jurídico-constitucional entre os princípios constitucionais do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa, do Contraditório e do Duplo Grau de*

Jurisdição e o Processo Administrativo Fiscal permite assumi-lo como uma garantia constitucional inalienável por si mesmo?

Em todo o caso, o objetivo central desta pesquisa é determinar se o Processo Administrativo Fiscal é, de fato, uma Garantia constitucional insuprimível ao patrimônio jurídico fundamental ao contribuinte tanto em sua natureza quanto em sua forma enquanto que os objetivos específicos deste trabalho monográfico são:

a) expor de maneira sucinta o que é e quais os tipos de Processo Administrativo Fiscal instituídos no Dec. nº 70.235/72;

b) identificar quais são os princípios constitucionais que informam o Processo Administrativo Fiscal;

c) identificar qual a relação entre estes princípios e o PAF;

d) descobrir qual função principiológica das garantias constitucionais identificadas na existência, concepção, forma estrutural e devido processamento do PAF;

e) determinar se, devido a toda a carga principiológica transmitida dos princípios para o PAF, este pode ser aceitável, inequivocamente, como verdadeira garantia constitucional, em sua totalidade;

f) determinar se, comprovadamente uma garantia constitucional, o PAF é insuprimível mesmo pelo Poder Constituinte Derivado Reformador.

Quanto à metodologia deste trabalho a matéria será desenvolvida predominantemente por meio de *pesquisa bibliográfica*, mediante coleta de informações, citações e argumentos de fontes primárias e secundárias em Legislação constitucional e infraconstitucional, livros, jurisprudência e julgados, artigos científicos pertinentes ao tema e à matéria. Quanto à abordagem metodológica far-se-á opção pelo *método Dedutivo* para cada objetivo específico, sem prejuízo de, quando a lógica natural do assunto exigir, o uso de *Indução argumentativa* e *Dialética* das fontes de informação. Quanto ao procedimento científico, será usado o *Método Comparativo*.

O tema, por sua vez é delimitado por meio de critérios de interesse eminentemente jurídico. Uma vez que o estudo deste trabalho é efetuado sobre um instituto essencial do direito tributário brasileiro, que possui seu fundamento último na Constituição Brasileira de 1988 e pertence unicamente ao Sistema Tributário Nacional, quanto à *territorialidade* a monografia se utilizará preferencialmente da doutrina, legislação e jurisprudência pátria, aplicando os próprios critérios territoriais da Vigência da Legislação e da Jurisdição, inclusive nas Jurisdições administrativamente especializadas, em suma será fundamentado na Legislação, Jurisprudência e Doutrina brasileiras e/ou sobre legislação brasileira.

Quanto à *temporalidade* este tema possui liames próprios definidos pelos próprios períodos, quanto ao início, de vigência da Legislação e da inauguração da Ordem constitucional sob a qual é gide este estudo é realizado. Dessa forma a Legislação Tributária será determinante do tempo em que o tema será estudado e a que tempo ele se refere. Exemplificadamente, os Processos Administrativos Fiscais dos quais os efeitos serão estudados foram instituídos pelo Dec. nº 70.235 de 1972, assim a datação dos materiais e das informações coletados estimam-se desde este ano até o tempo presente em que ainda vige o mesmo diploma normativo sob a égide da Constituição de 1988.

Quanto ao *conteúdo* o tema se restringe à própria natureza dos Processos Administrativos Fiscais. O Dec. nº 70.235/72 institui os Processos Administrativo Tributário de Exigência dos Créditos Tributários da União e de Consulta da Legislação Tributário Federal, conforme a redação do art. 1º do referido Decreto. Sendo os Processos Administrativos estudados, devido à própria norma instituidora, limitados à esfera Federal o estudo deste trabalho acompanhará o âmbito federativo do próprio objeto de estudo, limitando-se também à esfera Federal.

Este trabalho, porém, organizará a investigação da seguinte maneira:

No item 2, o trabalho se dedicará aos aspectos mais técnicos e estruturais do Processo Administrativo Fiscal, seguido da apresentação do da natureza jurídica do PAF e sua classificação enciclopédica entre os ramos do Direito, finalizando com a principiologia que rege o PAF.

No item 3, o trabalho se dedicará a construir a argumentação da pesquisa, a qual se destina a comprovação da hipótese. O item 8.1 se dedica a demonstrar a Eficácia Normativa Da Constituição na Gênese e Na Funcionalidade do Processo Administrativo Tributário, já os itens 3.3 a 3.5 seguintes se destinam a demonstrar a relação entre o Devido Processo Legal e o Processo Administrativo Fiscal.

Por fim, o item 3.6 completo se dedica à insuprimibilidade do PAF, enquanto garantia constitucional, perpassando pela defesa do (item 3.6.1) PAF como um fenômeno inevitável dentro do seio da Administração Tributária, pela (item 3.6.2) Inspiração do Garantismo Penal e do Sistema Processual Penal Acusativo no PAF e (item 3.6.3) respondendo à objeção do famigerado Axioma da Debilidade da Fazenda Pública, culminando a Conclusão deste trabalho com a resposta ao problema de pesquisa proposto e a confirmação da hipótese pré-estabelecida.

2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL TAL COMO É NO DEC. Nº 70.235/72

Foi através do Decreto nº 70. 235 de 1972 que o Processo Administrativo Fiscal foi introduzido no Brasil. Por sua fundamental importância para a realização da atividade tributária, este ato normativo de origem Executiva e finalidade principalmente administrativa sob a égide da Constituição de 1967, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 no atual Sistema Tributário Nacional sob a investidura de lei ordinária em razão de sua matéria. Assim, o PAF, foi também recebido e goza de status legal. Antes, era apenas um instrumental administrativo, hoje, porém, chegou a ser instituto jurídico legalmente instituído.

O Processo Administrativo Fiscal, como já mencionado, foi constituído pelo referido Decreto sob duas espécies: *Processo* Administrativo de Determinação e *Exigência* de Créditos Tributários e *Processo de Consulta* sobre Aplicação da Legislação Tributária.

Embora sejam ambos, espécies do PAF, o *Processo de Exigência* e o *de Consulta* diferem consideravelmente entre si. É de se notar que ambos são marcados pela litigiosidade, enquanto característica, no entanto o *de Consulta* é bem menos litigioso, pois o objeto de seu processamento é a interpretação e a aplicação da legislação tributária, enquanto o *de Exigência* é o contencioso administrativo por excelência, uma vez que seu objeto – o pagamento do tributo – decorre de uma espécie de pretensão Estatal, sob ótica processual, que é a obrigação tributária.

Ainda, ambos os processos possuem instâncias superiores e recursais e ambos são conduzidos até a prolação de uma decisão, contudo o *Processo de Exigência* é de iniciativa exclusiva do Fisco (de ofício), enquanto o *de Consulta* é de iniciativa apenas do contribuinte ou responsável interessado.

O *Processo de Consulta*, entretanto caiu em fortíssimo desuso, tornando-se obscurecido pela doutrina que já raramente o estuda. O *Processo de Exigência*, por sua vez, é notoriamente meio indispensável para a realização da cobrança dos créditos tributários, sendo tratado pela doutrina quase que como única espécie existente do PAF, utilizando a mesma sigla como seu sinônimo.

Neste trabalho será focado o *Processo de Exigência*¹, por todo o exposto, deixando de considerar o *Processo de Consulta*, uma vez que é necessária aplicação apartada, sob a ótica dos resultados desta investigação em ocasião oportuna, respeitando as devidas especificidades desta última espécie.

1 Doravante, a sigla “PAF” e a designação “Processo Administrativo Fiscal” devem ser tomados também como sinônimos do Processo Administrativo de Determinação e Exigência dos Créditos Tributários da União, para efeitos de adequação científica e bom aproveitamento deste trabalho.

2.1 Aspectos relevantes do Processo Administrativo Fiscal

Para esta pesquisa não é necessário esgotar todo e cada aspecto ou característica do PAF. Nesta seção, portanto, tratar-se-á de maneira concisa e bem fundamentada na Lei instituidora e na doutrina especializada das características e atributos do PAF mais úteis e imprescindíveis para a obtenção do resultado mais frutífero desta pesquisa. Serão estas características a Princiologia, a Natureza, ambas conforme a doutrina especializada, e a Estrutura e disposição dos atos e procedimentos internos do PAF.

Como o PAF surgiu no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, como apenas um *instrumental administrativo* cuja forma era, à égide da Constituição de 1967, o principal meio de proteção dos administrados e contribuintes ao mesmo tempo em que a garantia de o Fisco obter o pagamento do tributo, a análise dessas características se dará por primeiro da forma para, depois, passar-se à axiomática, isto é, primeiro a Estrutura do PAF, depois a Princiologia, mediada pela Natureza do Processo Administrativo Fiscal.

2.1.1 Estrutura do Processo Administrativo Fiscal – Esquema geral

O Dec. 70.235/72 dispõe os atos e procedimentos do Processo de Exigência Tributária no seu Capítulo I de título “Do Processo Fiscal”. Neste diploma normativo, vê-se quase claramente a existência de duas fases bem distintas: uma fase preparatória, decorrente da atividade fiscalizadora e uma fase litigiosa, também chamada pela doutrina de Contencioso Administrativo Tributário.

2.1.1.1 Do Procedimento preparatório de lançamento

Do artigo 7º ao artigo 13, o Decreto se dedica ao chamado Procedimento Preparatório de Lançamento, também chamado pela norma do art. 142 do CTN de *procedimento administrativo de lançamento* e de *atividade administrativa de lançamento*. É neste procedimento onde é realizada a Notificação de Lançamento e o Auto de Infração tributários. É no Procedimento Preparatório também que ocorrem a fiscalização, a apreensão de mercadorias, documentos ou livros e o começo do despacho aduaneiro. É através desses atos administrativos que esta fase e também, conforme a dicção do diploma normativo no art. 7º, I, II e III, o processo se inicia:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

- I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Conforme James Marins (2017, p. 271), o ato de ofício, do inciso I, que inicia a primeira fase do PAF “[...] não pode ser confundido com ‘lançamento de ofício’ ou com a notificação de lançamento, que está prevista no art. 11 do mesmo Decreto. A cientificação do sujeito passivo, de que trata o inciso, é do procedimento e não da pretensão tributária estatal.”

Cada um dos atos administrativos, dos três incisos supracitados, são meramente fiscalizatórios e constituem uma etapa investigativa, por assim dizer, que tem como objeto apurar a ocorrência do fato jurígeno e a gênese da obrigação tributária. Como a obrigação tributária possui elementos internos inerentes a ela, é função, pois do Procedimento de Lançamento determinar estes elementos tributários e formalizá-los, conforme teor do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Não é demais lembrar que o Ato de Lançamento que é aquele ato final do Procedimento de Lançamento. Este é fiscalizatório, e aquele é a formalização documental, como resultado determinado e específico do Procedimento, culminando na constituição do crédito tributário conferindo-lhe toda a exigibilidade, ou seja, fazendo legítima, a partir daí a exigência do pagamento do tributo pelo Fisco. Não é necessário para este trabalho, de todo, se deter nesta desambiguação², basta saber que o Ato de Lançamento é o ponto crítico de constituição e exigibilidade do crédito tributário.

Por fim, a fase preparatória do PAF culmina com a Notificação de Lançamento e/ou o Auto de Infração tributários que cientificam o contribuinte da ocorrência do lançamento e/ou da aplicação de penalidade pecuniária. Nestes atos documentais o Fisco tanto informa quanto exige o pagamento do tributo devido pelo contribuinte, que pode pagá-lo,

2 James Marins traça em sua obra *Direito Processual Tributário Brasileiro* a distinção entre o ‘ato e o procedimento de lançamento’ dizendo ser lançamento uma ‘locação genérica’ que ‘oculta duas realidades jurídicas distintas’, assim ‘o procedimento de lançamento é em muitos casos o pressuposto objetivo do ato de lançamento’ e ainda destaca que ‘nem sempre o ato de lançamento será precedido de procedimento’, no entanto basta saber que sempre haverá ato de lançamento, posto ser obrigatório conforme o Parágrafo único do art. 142 do CTN, sem o qual o tributo é inexigível. (MARINS, James, *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 209)

extinguindo o crédito e a obrigação tributária, ou pode decidir contender com a Administração Tributária sobre qualquer aspecto inerente a matéria tributária incidente do tributo ao qual o Lançamento se reporta. O meio para isto é a Impugnação.

Destaque-se que na técnica normativa do Executivo, este utiliza o termo “Procedimento” como sinônimo de todo o Processo assim como alguns tributaristas de vocação mais administrativista preferem se referir ao PAF, uma vez que sendo fora da Jurisdição – arguem aqueles – não há que ser chamar processo e sim procedimento.

Entretanto, a corrente majoritária, preferindo chamá-lo de Processo, tal como o é pelo próprio Decreto instituidor, nomeia de “Procedimento” apenas a fase preparatória conforme o magistério de James Marins:

Não pode ser confundido o *processo administrativo tributário* com o *procedimento administrativo tributário*, ou *procedimento fiscal*. Este é marcadamente ‘fiscalizatório’ ou ‘apuratório’ e tem por finalidade *preparar o ato de lançamento*, que é o momento em que o Estado exator formaliza sua pretensão tributária (crédito) em face do contribuinte. Após tal formalização, que se realiza por meio do lançamento fiscal, é que pode ter lugar o processo administrativo, bastando para tanto que o contribuinte, lançando mão dos meios de impugnação administrativa previstos, ofereça formalmente sua resistência à pretensão fiscal do Estado.

[...]

O *processo administrativo tributário* é, portanto, a etapa litigiosa do percurso de formalização da obrigação tributária no âmbito da Administração tributária. Não se confunde com o procedimento de lançamento e também não é processo de caráter jurisdicional, uma vez que não tem curso perante o Poder Judiciário. (MARINS 2017, p. 94)

Assim, é digno de nota que na maioria dos casos, a designação “Processo Administrativo Fiscal ou Tributário”, o locutor se refere apenas à fase litigiosa, enquanto que a designação “Procedimento Administrativo Fiscal” se refere à fase preparatória.

2.1.1.2 Do Procedimento contencioso

Do artigo 14 ao artigo 45 do Dec. nº 70.235/72, é tratada a fase litigiosa. Esta tem início com a impugnação da Notificação de Lançamento e/ou do Auto de Infração, conforme redação do art. 14 do referido diploma normativo: “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

A impugnação deve seguir a forma vinculativa dos arts. 15, 16 e 17 do Decreto, nela podendo o Impugnante apresentar todas as provas que desejar, sobretudo documentais, e deverá requerer a realização de perícias na forma do Decreto.

Apresentada a Impugnação, esta será julgada em Primeira Instância pelas “Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal” (art. 25, I). “Da decisão” de primeira instância “caberá *recurso voluntário total ou parcial* com efeito *suspensivo*” (art. 33, *caput*), no entanto possuindo condição de admissibilidade recursal semelhante de processos com objeto patrimonial ou pecuniário: “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[...]” (art. 33, § 2º) no mínimo.

Há ainda, no art. 34 do Decreto, a figura do *recurso de ofício* pela própria autoridade julgadora de *primeira instância* que nada mais é do que a revisão da decisão pela própria autoridade quando a decisão “I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda; II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.” (art. 34, I e II)

Interposto o *recurso voluntário*, este irá a julgamento em Segunda Instância “no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar *recursos de ofício e voluntários* de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial” (art. 25, II). Sendo o CARF constituído por *Seções*, órgãos mais inferiores da Segunda Instância, e pela *Câmara Superior de Recursos Fiscais* o órgão mais superior daquela, conforme o §1º do art. 25.

Recebido o *recurso voluntário*, será prolatada decisão. Desta decisão que julgar o de primeira instância, ordinariamente, caberá *pedido de reconsideração*, recurso com efeito suspensivo, com fundamento no § 3º do art. 37 do Decreto.

Da decisão de segunda instância, ainda, “caberá recursos especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais” (art. 37 § 2º) apenas em caso de divergência interpretativa de lei tributária entre a decisão prolatada e decisões anteriores de “outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.” (art. 37, II).

Não sendo proveitoso para os propósitos desta investigação, não é necessário descer às minúcias da estrutura processual do PAF, bastando por agora reproduzir um fluxograma esquemático geral do referido Processo. A seguir tem-se o Esquema Geral do Processo Administrativo Fiscal Federal tal como instituído pelo Dec. nº 70.235/72:

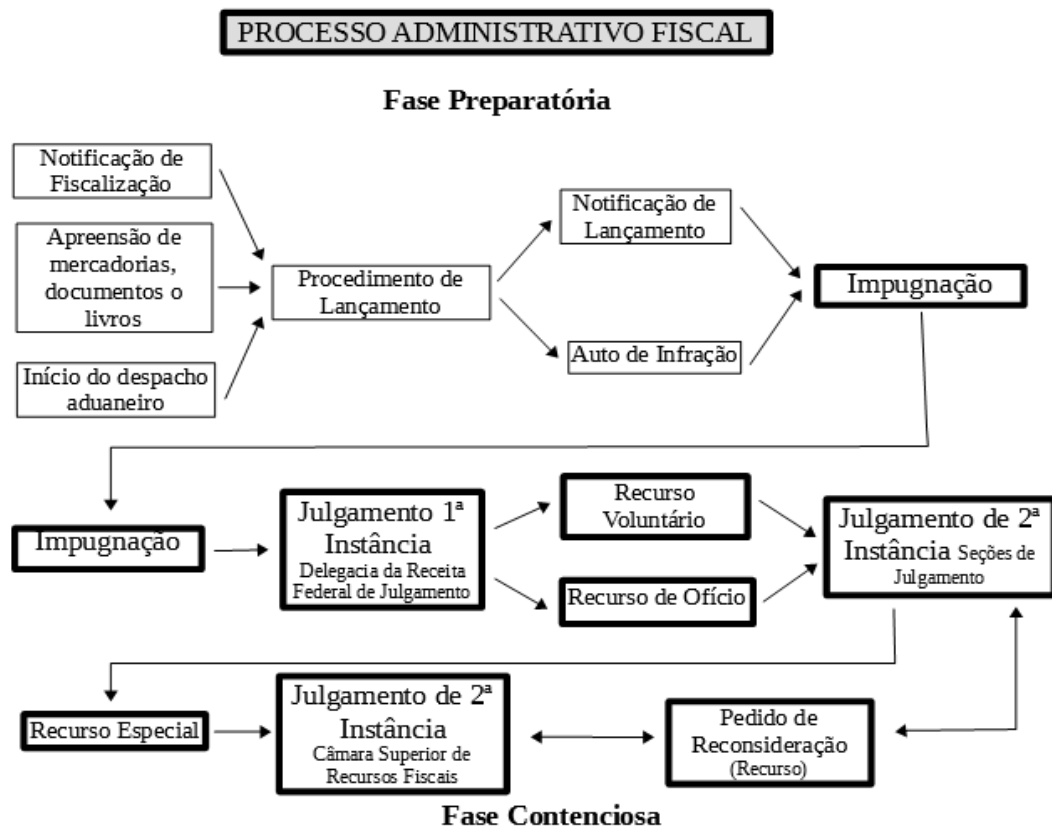


Gráfico 1. Fluxograma do Processo Administrativo Fiscal

2.1.2 Natureza do Processo Administrativo Fiscal

Coube à Doutrina especializada determinar com mais precisão e completude a natureza jurídica do Processo Administrativo Fiscal. Sob a própria designação que o Decreto instituidor deu a este processo, é simples já saber que o PAF é de natureza administrativa e tributária. Contudo há mais o que se dizer quanto à *physis* do PAF, o que é fundamental para o êxito embasado dos resultados desta investigação.

É tributária a natureza do PAF, em sua totalidade, considerando-se o procedimento de lançamento e o procedimento contencioso, pois esta é a substância ou matéria que será conduzida ou trabalhada nos procedimentos e atos internos do PAF. Inda mais: a finalidade precípua, última e superior do PAF é aplicar a Legislação Tributária fielmente em tudo o que concirna em princípios materiais constitucional-tributários, hipótese de incidência, fato jurígeno, sujeito passivo – obrigação tributária – base de cálculo, alíquota, crédito tributário, prescrição e decadência e lançamento.

Toda esta matéria diz respeito ao Direito Tributário, entretanto, como “os sistemas tributários[...] peculiarizam-se pela dicotomia Direito Tributário material e Direito Tributário formal” (MARINS, 2017, p. 32), note-se que os aspectos intrínsecos à obrigação tributária são

de natureza e núcleo material, pois visam a composição do tributo concreto a ser pago pelo contribuinte, enquanto os aspectos ligados ao lançamento e ao crédito tributário são precipuamente formais pois dizem respeito à forma que deve assumir e em que se deve instrumentalizar o conteúdo substancial tributário.

A primeira fase do PAF, isto é, o Procedimento fiscalizatório e preparatório para o Lançamento é todo de natureza tributária formal, sendo regulada principalmente pelas normas de direito tributário formal do CTN e por outras normas legais e infralegais de extravagantes procedimentais. Já a fase contenciosa é regulada pelas normas do Dec. 70.235/72 num tipo muito peculiar de direito processual que se processa na intimidade da Administração tributária.

Uma vez que tal processo é interno à Administração, há de se verificar da incidência, subsidiária da Lei nº 9.784/99 que regula a generalidade dos Processos Administrativos em âmbito Federal. Diga-se que, qualquer processo corrido no seio da Administração Federal deve ser também por esse diploma normativo regido subsidiariamente. Ademais, não se esqueça da eficácia normativa do Código de Processo Civil de 2015, pela incidência da norma do artigo 15: “Na ausência de normas que regulem **processos** eleitorais, trabalhistas ou **administrativos**, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente” (ênfase nossa).

O processo civil é a disciplina suplementar de todos os processos no direito brasileiro para tudo o que seja de caráter procedimental e geral. No entanto, na medida em que a natureza do processo conduzido concretamente se especializa, tem lugar nele a incidência de normas mais especializadas e específicas. Assim no PAF, todo o processamento regular deve ser de acordo com o Dec. 70.235/72 de natureza processual-tributária específica, na medida em que esta norma falte, ou seja, lacunosa, dá-se lugar à Lei nº 9.784/99 que regula todos os processos administrativos, e por fim, em tudo que os diplomas *supramencionados* faltarem deve o Código de Processo Civil incidir com as devidas aplicações.

Vê-se, portanto, ser o PAF um processo de natureza híbrida, derivada de um disciplinamento coletivo e concomitante do tributarismo, do administrativismo e do processualismo civil. É bem verdade que nas questões puramente processuais/procedimentais, tais searas do Direito incidirão uma a seu tempo, utilizando a famosa regra de resolução antinômica de Robert Alexy (2015, p. 93) “[..] *lex specialis derogat legi generali*”, contudo cada uma dessas disciplinas trazem consigo a carga axiomática que lhes seja própria, contribuindo – mesmo que caoticamente – para uma excelente principiologia, que se bem e devidamente aplicada, protegerá tanto do bom andamento do processo quanto da própria pessoa do contribuinte. Senão, vejamos o testemunho de Marins:

Por se tratar de disciplina híbrida, nascida do encontro de três vertentes disciplinares do Direito Público (Direito Tributário, Direito Administrativo e Direito Processual Civil), haverá o estudioso que manejar com precisão postulados de fundo constitucional aparentemente antagônicos como as garantias individuais de ordem tributária da isonomia e da capacidade contributiva em confronto com a supremacia do interesse público sobre o particular, e os da informalidade e celeridade da atuação administrativa em atrito com as complexas garantias decorrentes do *due process of law* (ou mais precisamente *procedural due process*) (MARINS, 2017, p. 17)

Até aqui é o que há de útil, quanto à natureza do PAF, a colocar como pressuposto embasador deste trabalho. Acrescente-se, no entanto, que há, ao ver deste pesquisador, grande e inegável a contribuição da seara *Processual Penal* para a formação e instrumentalização do PAF, ainda mais sob a nossa atual Magna Carta. Contudo, deixe-se para tratar disto em seção própria adiantada e mais oportuna.

2.1.3 Princípios do Processo Administrativo Fiscal

Neste item serão apresentados brevemente todos os princípios “incontroversamente” incidentes e todos os princípios que incidem no PAF. Tal principiologia também é de responsabilidade da Doutrina tributarista, um a vez que tanto o CTN quanto o Dec. nº 70.235/72 não criaram um sistema expresso de princípios destinados a fundamentar o Direito Tributário formal, a atividade administrativa tributária do Procedimento de Lançamento e do Procedimento Litigioso, ou seja, a fundamentar o PAF, de todo, o que não significa que eles não existam ou que não sejam identificáveis.

Para efeitos de fundamentação científica, considerar-se-á, de maneira bem simples, *princípio* na definição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica harmônico. (MELLO, 2010, p.53)

Também, se considerará os princípios como “comandos de otimização” realizando a aplicação do direito e do valor por ele expresso “na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” (ALEXY, 2015, p. 90) conforme a teoria de Robert Alexy. Por semelhante teoria, agora de Ronald Dworkin, os princípios se distinguem das regras pelo fato de que as regras jurídicas “são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada” (DWORKIN, 2002, p. 39 apud MARINS, 2017, p. 167-168), significando que estas são válidas e aplicáveis às situações fáticas durante o processo uma por vez, ao passo que os

princípios incidem todos de uma vez sobre as normas legais e os atos processuais concretos em maior ou menor intensidade.

Assim será organizada a exposição dos princípios do PAF nesta seção: Primeiro, evidenciar-se-á todos os princípios afetos ao Procedimento Fiscalizatório (primeira fase do PAF *latu sensu*); logo apresentar-se-á os princípios do Processo Contencioso (segunda fase do PAF *latu sensu*) e por fim, para efeito de comparação e síntese, os princípios incidentes tanto no *Procedimento fiscalizatório de lançamento* quanto do *Procedimento Contencioso administrativo de julgamento*.

Conquanto o *Procedimento fiscalizatório de lançamento* e o *Contencioso administrativo* sejam, como já visto no item 7.1.1, diferentes entre si pelo fato de que o primeiro é fiscalizatório, composto por uma sucessão de atos administrativos com finalidade investigativa e determinante de fato tributável, enquanto que o segundo é litigioso e composto por uma sucessão de atos processuais com finalidade defensiva ao contribuinte. Boa parte da doutrina, no entanto, tem estudado os princípios do *Procedimento* e do *Contencioso* quase sempre conjuntamente, ignorando esta diferença fundamental:

O elevado número de princípios dificulta a lapidação do *sistema procedimento-processo administrativo*, sobretudo tendo-se em conta o fato de que, em geral, o elenco de princípios feito pela doutrina não observa a necessária diferença entre procedimento³ e processo. (MARINS, 2017, p. 157)

Mais grave ainda é a confusão, muito comum, feita pela Administração tributária:

Problema cotidiano da atuação administrativa fiscal – e, surpreendentemente, ainda não resolvido – é o atinente à identificação do momento, instante, em que a Administração migra do campo meramente procedimental para a província processual, isto é, transida a Administração tributária do Direito Tributário formal para o campo do Direito Processual Tributário. Nesse trânsito, que não é simplesmente nominal, modifica-se a natureza jurídica da atuação estatal que passa a estar governada por novos princípios. (MARINS, 2017, p. 39)

Porquanto, é muito mais útil discernir os princípios da primeira fase e da segunda fase, expondo-os separadamente visto serem, por consequência, também de natureza muito diferentes entre si.

2.1.3.1 Princípios do Procedimento fiscalizatório de lançamento

São os princípios do Procedimento fiscalizatório:

3 Como já explicado anteriormente, para boa parte da Doutrina, sobretudo a representado por James Marins, o termo “Procedimento” diz respeito somente ao *Procedimento fiscalizatório e preparatório de lançamento*, enquanto o termo “Processo” designa apenas o *Procedimento contencioso*, visto ser este o único a possuir *litigiosidade*, o que é elemento-chave obrigatório e necessário da definição de processo *latu sensu*.

a) *Princípio da Inquisitorialidade*: Típico de procedimentos investigativos realizados pela polícia judiciária, este princípio também está presente na fiscalização tributária. Ora, esta fiscalização não deixa de ser também uma espécie peculiar de investigação realizada pelos agentes do Fisco em que se busca a materialidade tributária (ocorrência do fato jurígeno, sujeito passivo, matéria tributável, etc) Conforme Marins (2017, p. 186), “inquisitório, juridicamente, não significa arbitrário nem mesmo discricionário” mas é apenas a designação de uma característica investigativa em que o investigado é inquirido, perguntado, e não é necessário dá-lhe oportunidade de defesa pois a investigação é etapa preparatória para um processo em que se dará toda a oportunidade de defesa ampliativamente.

b) *Princípio da Cientificação*: É o axioma que deve ser obedecido pela Administração tributária sempre que for realizado ato administrativo fiscalizatório, sob pena de invalidade. Assim, é direito do sujeito passivo ser cientificado do início da fiscalização (art. 7º, I, Dec. nº 70.235/72), bem como ser cientificado da ocorrência do ato (final) de lançamento e do ato de autuação da infração tributária por meio notificado de lançamento e do auto de infração tributários (arts. 10-11, Dec. nº 70.235). Também positiva a *Cientificação*, na forma abstrata, o art. 3º, II da Lei dos Processos Administrativos Federais – Lei nº 9.784/99 que afirma ser direito do administrado “ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha condição de interessado [...]”.

c) *Princípio da Acessibilidade dos Autos*: Positivada no mesmo dispositivo da *Cientificação*, art. 3º, II da Lei nº 9.784/99, esta regra postula o direito do contribuinte de ter acesso aos autos do procedimento (também do processo tal qual contencioso administrativo), e este acesso deve ser franco, amplo e útil pela Administração Tributária de maneira que estejam os autos e documentos vinculados ao alcance fácil do interessado. Nestes termos é reduzida a regra pelo art. 3º, II, na qual é direito do administrado “ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas”.

d) *Princípio do formalismo moderado*: Este preceito é também chamado de *informalismo a favor do administrado*. Com fundamento legal no art. 2º, P.U., IX da lei nº 9.784/99, os processos administrativos (bem como os procedimentos) será feita “adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”. O Dec. nº 70.235/72 em seu art. 2º também positiva este axioma jurídico, determinando que “quando a lei não prescrever forma determinada”, “os atos e termos processuais” do procedimento (e do processo) “conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressaltadas”. No entanto, as formalidades essenciais ficam aquém da sanção deste princípio,

como mandado pelo inciso VIII do novel dispositivo que determina a “observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados”, pois sua forma é em si mesma garantia material ou instrumento indispensável para a consecução da finalidade da lei material.

e) *Princípio da fundamentação*: É este o axioma que vincula a Administração (tributária ou comum) à lei, enaltece o primado da Legalidade administrativa e tributária, determinando que todos os atos procedimentais e processuais e decisões devem ser fundamentados na norma legal que rege o processo ou a matéria tributária concretamente. Esta regra se relaciona estreitamente e valorativamente com a *Regra da Motivação administrativa* e tem fundamento legal no inciso VII do art. 2º da Lei nº 9.784/99 cuja redação determina a “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”

f) *Princípio da celeridade*: Princípio de fato, a Celeridade processual possui positividade constitucional, ou seja, é princípio constitucional que determina a rapidez e a economia de tempo, sem prejuízo das formas essenciais e das prescrições legais, nos atos e no resultado útil de qualquer processo (caracterizado pela litigiosidade) na República. Seu fundamento último está no art. 5º, LXXVIII da CF: “a todos no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

g) *Princípio da gratuidade*: O procedimento fiscalizatório (também o contencioso) deve ser gratuito. Ora, o procedimento fiscalizatório é meio legal necessário pelo qual o Fisco identifica exações e cobra os tributos, sendo uma atividade de interesse precípua e próprio do Estado em promover sua autotutela tributária, sendo assim não há por que o contribuinte arcar com as custas próprias de cobrança. Este axioma se assenta no art. 2º, P.U., XI da Lei 9.784/99, com a seguinte redação: “XI – proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei; [...]”.

2.1.3.2 Princípios do Procedimento contencioso administrativo

Aqui se elenca os princípios que incidem e avivam o processo administrativo fiscal *propriamente dito*, isto é, o Contencioso Administrativo Tributário do PAF:

a) *Princípio do Devido Processo Legal*: A expressão “Devido Processo Legal”, tem sua origem no seu equivalente inglês *Due process of law*. Esta foi a cláusula inserida na

Magna Charta Libertatum inglesa de 1215⁴, quando por uso protestante da cidadania, os barões e homens livres ingleses impuseram limitações políticas e judiciais ao poder do Estado Absolutista inglês, no reconhecimento dos chamados Direitos Humanos de primeira geração ou dimensão.

Surgiu como um instrumento duplo de afirmação da posição do indivíduo, tal como livre, em frente ao poder abusivo do Estado, ao mesmo tempo em que protegeu o indivíduo deste mesmo poder, dando fim às interferências nos processos judiciais e aos processos de fachada da antiga ordem, os quais serviam, no Absolutismo, de pretexto para os Reis minarem e confiscarem a propriedade dos súditos e encerrarem na prisão seus inimigos políticos.

Este princípio é expresso na ordem jurídica brasileira *ipsis literis* na redação do inciso LIV do art. 5º da Constituição Brasileira: “art. 5º, LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Esta é a única vez em que é mencionado no texto constitucional na sua grafia doutrinariamente consagrada: Devido Processo Legal. Entretanto a menção escrita única deste princípio pode conduzir o intérprete constitucional a compreensão de que o seu alcance se restringe às hipóteses descritas, isto é, sugere a falsa conclusão de que este princípio somente se aplica aos processos em que a decisão pode privar algum cidadão de sua liberdade ou de seu patrimônio.

Ora, tal aplicação é muitíssimo restrita, e não se coaduna com a prática jurídica dos julgadores em todos os Estados constitucionais modernos, sobretudo no Brasil. Ao contrário do que a redação constitucional deste princípio sugere, ele na verdade tem amplíssimo alcance valorando, condicionando e informando⁵ todas as espécies processuais. Assim há de se compreender na exegese do inciso LIV, as hipóteses de privação vinculadas ao princípio são apenas exemplificativas e não taxativas. Não há de se esperar que somente os processos criminais de crimes com penalidade de privação de liberdade ou que só os processos cíveis em que o objeto seja o patrimônio sejam operados de maneira devida e regular.

Portanto, o Devido Processo Legal abarca muito mais garantias fundamentais. Nisto se revela a natureza superior e generalizante deste princípio. Na própria origem, o princípio trouxe consigo, em seu bojo, outras garantias hoje positivadas pela Constituição

4 CANOTILHO, J.; MENDES, G.; SARLET, I.; STRECK, L. *Comentários à constituição do Brasil/ J.J. Gomes Canotilho...[et al.]*. São Paulo: Saraiva/ Almedina, 2013, posição

5 Informação aqui é usada no sentido estrito etimológico-semântico mais antigo, como do de “dar forma interna/internamente”, “formar o interior” dos processos.

Brasileira de maneira autônoma, que, porém, são dependentes dela, o Contraditório e a Ampla Defesa, conforme o artigo.

Este postulado é hierarquicamente normativo sobre todo e qualquer regramento do Direito brasileiro no que concerne a processos e procedimentos com provimento final decisório. Considerado como super-princípio, de amplíssimo alcance e efetividade, vinculando e norteando todas as normas processuais em direção à finalidade comum de que todo o necessário para o resultado justo será alcançado sem prejuízo da defesa do acusado/requerido e da certeza na verdade material que fundamenta a decisão final. Tal valor abarca e dá unidade e é originário de todas as garantias constitucionais-processuais instituídas do inciso LIII ao LXIX do art. 5º da CF.

É o primado de todos os princípios, regras e garantias processuais positivados na Constituição, sobretudo do Contraditório e da Ampla Defesa (art. 5º, LV) e do Julgador Competente (artº 5º LIII).

b) *Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa*: Ambos estão positivados na CF no inciso LV do art. 5º, eficácia normativa sobre todos os processos existentes em Direito Brasileiro, inclusive o PAF. Também são princípios-chave para esta pesquisa, pois são corolários do *Devido Processo Legal* e sempre incidem com ele inseparavelmente no PAF.

Algumas vezes, o *Contraditório* e a *Ampla Defesa* são estudados separadamente, por apresentarem conteúdo ligeiramente diferente entre si. Contudo, ambos são muito mais complementares, conforme opinião de José Carvalho dos Santos Filho:

Costuma-se fazer referência ao princípio do contraditório e da ampla defesa, como está mencionado na Constituição. Contudo, o contraditório é pressuposto da ampla defesa. Esta, sim, é que constitui o princípio fundamental e nela já se inclui o direito ao contraditório, que é o direito de contestação, de redarguição a acusações, de impugnação de atos e atividades. (CARVALHO FILHO, 2005, p. 839 apud ARAUJO, 2008, p.15)

São, pois, princípios complementares tanto um do outro como do *Devido Processo Legal* porquanto se destinam a máxima defesa do contribuinte das imputações do fisco. Como exemplo tem-se a incidência do *Contraditório* no ato de Impugnação do contribuinte ao Lançamento e no mesmo ato a *Ampla Defesa* garantirá que o contribuinte alegue tudo o que for útil à sua defesa, apresente todas as provas e requeira as perícias e diligências cabíveis, todas com o objetivo máximo de defender-se amplamente.

Fundamentadamente, segue o duplo conceito de Cláudio Lembo:

“O contraditório se constitui em aplicar o método dialético aos atos do processo. Nada é unilateral. Cada pronunciamento de uma das partes parciais, autor e réu, exige ciência à outra parte, sua manifestação ou silêncio, visando ao escopo último do processo, que é permitir a convicção da terceira parte do

triângulo processual, o juiz, parte imparcial. A ampla defesa, por seu turno, defere às partes a faculdade de realizar todas as provas necessárias e a apresentação dos instrumentos de prova obtidos lícitamente, mesmo que no âmbito extrajudicial (inc. LVI).” (LEMBO, 2007, p. 211)

c) *Princípio da Ampla Instrução Probatória*: Consequente lógico do princípio da Ampla Defesa, este axioma determina que não haja restrição de matéria sobre a qual deva haver Decisão pela autoridade julgadora. O uso de todos os meios de defesa acessíveis ao contribuinte garantido pelo postulado da Ampla Defesa exige, como consequência, que toda essa matéria apresentada seja apreciada pela autoridade, do contrário haverá restrição, em vez de ampliação, do direito de defesa. Assim, de tudo o que o contribuinte alegar, seja em matéria de fato ou de direito tributário material, formal, ou processual, seja de irregularidade dos atos fiscalizatórios, do lançamento, das notificações ou autos, ilegalidade ou inconstitucionalidade deve efetivamente apreciada e, sobre ela, proferida decisão que a contemple pela autoridade julgadora.

d) *Princípio do Duplo Grau de “Cognição Julgadora”*: Outro corolário da Ampla Defesa e cognato do Princípio do Duplo Grau de Jurisdição, este preceito garante ao contribuinte recorrente, no seio do PAF, a ampla defesa de si, diante de uma instância superior e colegiada, oportunizando a revisão por um órgão julgador coletivo – portanto mais próximo de possuir imparcialidade e impessoalidade absolutas – da decisão monocrática de instância inferior, visto ser esta última, por limitações próprias da individualidade do julgador mais suscetível a falhas.

e) *Princípio do Julgador Competente*: Com fundamento no art. 5º, LIII, estabelece que os julgadores devam ser escolhidos pela Administração com a finalidade específica de julgar as matérias abrangidas pelo PAF e que sejam investidos de competência legal para tanto. Preceitua ainda que devam ser, estes julgadores, previamente (e não por ocasião e propósito de nenhum processo específico) escolhidos e colocados em órgãos especializados de processamento e julgamento das lides administrativo-fiscais.

f) *Princípio da Ampla Competência Decisória*: Esta é consequência lógica dos primados do Julgador Competente e da Ampla Defesa, convergindo para a compreensão de que, uma vez sendo competente o julgador, toda a ampla matéria defensiva do contribuinte trazida àquele é, por conseguinte domínio de sua competência e está sujeita sem restrições à apreciação de sua decisão.

g) *Princípio da Razoável Duração do Processo Administrativo*: Este preceito está fundamentado no art. 5º, LXXVIII da CF que acima determina: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a

celeridade de sua tramitação”. Primado da celeridade processual, a Razoável duração do processo se valora em conceito vago e de difícil determinação, qual seja, a *razoabilidade*. De maneira geral, a doutrina gosta de atrelar a finalidade deste axioma ao tempo total e genérico do processo resumindo a *razoabilidade durans* do processo na nesta fórmula: “processo célere o suficiente para oferecer resposta rápida e bem fundamentada, porém suficientemente logo para efetivar a segurança jurídica ao demandado”. Contudo, de maneira prática, pode-se garantir e explicar a *razoável duração do processo*, dizendo dever ser o procedimento rápido o suficiente na realização de todos os atos processuais e sem hiatos, porém longo o suficiente na medida em que todos os atos são devidamente e diligentemente praticados em definitivo, sem faltar nenhum e sem acrescentar, de ofício, diligências desnecessárias. Nisto reside sua rapidez ao mesmo tempo em que sua demora funcional seja pouca.

2.1.3.3 Princípios comuns ao Procedimento de lançamento e ao Contencioso administrativo

Os princípios agora apresentados constituem um *núcleo único de axiomatico-jurídico comum* ao Procedimento e ao Contencioso, sendo de incidência necessária e aplicação obrigatória em ambos os procedimentos.

a) *Princípio da Legalidade*: Primado universal e super-princípio soberano do Direito⁶ legislativo codificado e escrito, como forma de garantia estrutural de proteção aos direitos humanos individuais, o Princípio da Legalidade se encontra positivado na CF 88 no art. 5º II, em sua expressão mais geral. Mas é no art. 37 que a Magna Carta brasileira o consagra como soberano sobre a Administração Pública, e isto inclui a Administração Tributária.

Quem bem explica a eficácia deste princípio é Hely Lopes Meirelles:

A *legalidade* como princípio da Administração, significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. (2004, p. 87)

De fato, esta definição, pode ser precisa ao referido axioma na realização do PAF em suas duas fases, já que além de invalidar atos administrativos desobedientes à Lei, o princípio também submete os agentes da administração à responsabilização pela ilegalidade. Contudo, coloca-se, sobretudo que no Contencioso, o princípio toma feições eminentemente objetivas – Princípio da Legalidade Objetiva – com a coordenação do princípio do Julgador

6 Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, 9 ed., São Paulo: Malheiros, 1997 p. 246.

competente, uma vez que sua imparcialidade e sua isenção devem ser enaltecidas de forma a garantir julgamento sem a sujeição à punição administrativa, ainda que ao mesmo tempo o julgamento não possa ser discricionário, sujeitando-se à tipicidade regrada tributária.

b) *Princípio da Vinculação*: Este preceito é positivado no art. 3º do CTN, que determina a cobrança de tributos “à atividade administrativa plenamente vinculada”. Não se deve esquecer que o PAF é o processo de exigência dos créditos tributários da União, e como tal, compreende o Lançamento, a referida atividade plenamente vinculada, conforme o art. 142 do CTN: “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Cada ato procedimental e processual no PAF, portanto, é vinculado às leis que o regulamentam.

A Vinculação é corolário da Legalidade, ampliando seu alcance e realçando as limitações ao poder de tributar na *práxis* tributária. Sua incidência, portanto, se dá muito mais na processualidade tributária, também veiculando a Legalidade, do plano estritamente material para o PAF. Ainda mais, este princípio deixa bem clara a aplicação da Legalidade quanto à não discricionariedade dos atos procedimentais e processuais, obrigando o Administrador a realizar todos os atos estritamente conforme e pelo mandado da Lei tributária, e não agindo em atos sobre os quais a Lei silencia ou não prevê.

c) *Princípio da Oficialidade*: Este princípio contém a norma de obrigação da autoridade administrativa em promover o feito, impulsioná-lo por sua autoridade *ex-officio*. Como já explicado, na introdução do item 7, o PAF é de iniciativa do Fisco, iniciando com os atos fiscalizatórios com fins à exigência do crédito tributário, isto é, de ofício, e não obstante a fase contenciosa se iniciar por ato de Impugnação do contribuinte, a impulsão do restante do processo ainda é atribuição da autoridade administrativa.

d) *Princípio da verdade material*: Este princípio da norma à autoridade administrativa pela busca dos fatos, atos e provas evidenciais da verdade no plano da realidade. A Administração tributária deve buscar pelos fatos como o são próximos ou idênticos o máximo possível com a realidade. Assim, no procedimento fiscalizatório de Lançamento, os fiscais devem buscar provas, evidências factuais que comprovem a realidade dos fatos geradores ocorridos ou em ocorrência, interpretando-os conforme a realidade que sugerem, ou na dúvida, devem ser buscados novos elementos que satisfaçam a necessidade de comprovação da verdade real, ocasionando um Lançamento com base em um fato gerador verdadeiro e comprovado, bem como seus fatos e atos elementares e acessórios relevantes para a investigação. Da mesma forma, o Contencioso deve primar pela verdade no julgamento,

compreendendo dialeticamente as provas apresentadas por ambas as partes de maneira a reconhecer a verdade real e decidir conforme ela.

Entretanto, na insuficiência das provas colocadas pelo Fisco, sendo estas mesmas provas obtidas com a máxima diligência que a Verdade Material na fiscalização exige, o julgamento deve ser norteado pelo princípio material do *In dubio, pro contribuinte*.

e) *Princípio do Dever de Investigação*: Comete à autoridade fiscalizadora a realização dos atos de fiscalização e investigação sobre as atividades dos particulares típicas dos domínios fáticos em que se realizam os fatos geradores hipotéticos. Também positivado pela norma do art. 142 do CTN, relativamente a toda a atividade de Lançamento – fiscalização, lançamento e notificação – determinando-a como “(...) obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Assim a fiscalização está sujeita a obrigação de investigar.

Contudo, este axioma se submete às Garantias e Direitos Individuais conforme norma do art. 145 § 1º da CF que faculta à “Administração tributária, observados os direitos individuais, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes”.

Tal princípio ainda incide no Contencioso, quanto à produção de provas processuais, sobretudo periciais, e às diligências solicitadas pelo contribuinte.

f) *Princípio do Dever de Colaboração*: Por ser no seio da Administração Pública, o contribuinte está sujeito à obrigação de colaborar no PAF, sobretudo na Fiscalização, fornecendo documentos, livros contábeis e registros, permitindo a fiscalização, entretanto sendo-lhe permitido não consentir com a violação dos seus direitos individuais, conforme testemunha Marins:

Isto é, o dever de colaboração vai até o limite legal concernente às mesmas garantias que limitam os poderes de investigação da Administração tributária. Não estão os particulares, empresas ou instituições, obrigados a colaborar quando estiver em jogo a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, da residência, da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, exceto em obediência à ordem judicial. (MARINS, 2017, p. 185)

Curiosamente, tem incidência também no Contencioso, por força do art. 4º da Lei dos Processos Administrativos Federais: I – expor os fatos conforme a verdade, II – proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé, III – não agir de modo temerário e IV – prestar as informações que lhe foram suscitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos. Estes preceitos éticos, no entanto, não se podem suscitar conta do direito de Defesa Ampla do contribuinte, sendo mitigados por este postulado. Sobre isto, Marins finaliza: “em determinadas situações, pode entrar em colisão com os princípios de não declarar contra si

mesmo, induzindo a necessidade da adoção de metanormas, como o postulado da ponderação”.

Princípios do Processo Administrativo Fiscal	
1ª Fase: Procedimento Fiscal de Lançamento	2ª Fase: Contencioso Administrativo Fiscal
	Devido Processo Legal
Legalidade	Legalidade
Vinculação	Vinculação
–	Contraditório e Ampla Defesa
–	Ampla Instrução Probatória
Verdade Material	Verdade Material
–	Julgador Competente
Fundamentação	–
Dever de Investigação	Dever de Investigação
–	Ampla Competência Decisória
Oficialidade	Oficialidade
Inquisitorialidade	–
Cientificação	–
Formalismo Moderado	–
Acessibilidade	–
–	Razoável Duração do Processo
Celeridade	–
Gratuidade	–
Dever de Colaboração	Dever de Colaboração

Quadro 1. Princípios do Processo Administrativo Fiscal

3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL PROCESSUAL

A partir deste item a investigação, se concentra na construção de uma argumentação lógico dedutiva, pressuposicional, que possa conduzir à comprovação da hipótese já determinada na introdução deste trabalho. O objetivo, como bem lembrado, é comprovar que o Processo Administrativo Fiscal até então apresentado isoladamente é também uma garantia constitucional de natureza processual e insuprimível ao patrimônio do sujeito passivo legítimo dessa relação processual.

Para se conduzir esta investigação e descobrir a veracidade ou a falsidade da hipótese deve se expor o pensamento dos estudiosos que já lançaram esta tese, isto é, o referencial teórico e a base acadêmica desta monografia. Esta pesquisa, necessariamente com os objetivos que tem, se deve sobretudo ao magistério de Heleno Taveira Torres.

Nas palavras de TORRES (2015), o Processo Administrativo Fiscal em si mesmo é uma Garantia Constitucional:

Como garantia constitucional, o ‘processo administrativo fiscal’ presta-se à proteção do patrimônio público (tributos), mas precipuamente à efetividade do direito de proteção dos contribuintes (art. 5º, LIV e LV, da CF), para permitir ampla defesa ante qualquer acusação de descumprimento das leis tributárias, mediante provas e recursos, para controle da legalidade, bem como o exame da culpabilidade e da adequada motivação do que seja objeto do ato de lançamento tributário. (TORRES, 2015)

Conforme se pode extrair do seu magistério, a primeira e principal função do PAF, não é a de mera otimização da arrecadação tributária, mas sim proteger efetivamente o contribuinte, dar efetividade aos seus direitos fundamentais de defesa, de apresentar provas e fazer arguições contrárias ao ato de Lançamento ou Auto de Infração, contradizer e questionar o conteúdo documental desses atos, de requerer a verificação da legalidade das formulações do Fisco e da veracidade do fato gerador imputado ao contribuinte.

De fato, todos estes efeitos são toda a função de um direito-garantia positivado na Constituição, o de garantir, proteger, promover e efetivar a proteção da pessoa humana, do indivíduo frente a um processo mal, parcial e arbitrariamente impulsionado pelo Estado/ Julgador. Observe-se, entretanto, que Torres não explicou bem como o PAF adquire esta *physis* de garantia constitucional, apenas demonstrou com veracidade a relação de otimização que os princípios-garantias do art. 5º da CF88 têm para com o PAF. Esta é umas das afirmações que este trabalho se propõe a experimentar e, possivelmente comprovar.

Há de se destacar que para Heleno Torres, o principal princípio que promove tal transubstanciação do PAF é o *Devido Processo Legal* que, como já estudado no item 2.1.3.2, é o super-princípio que sistematiza e amálgama todas as garantias constitucionais de natureza processual, fazendo-os incidir no PAF a uma só vez. Devido a este princípio, nenhum Estado constitucional pode subsistir em matéria tributária, ou melhor, não pode ser democrático tributariamente, sem a existência de alguma espécie de procedimento administrativo tributário que permita ao contribuinte questionar o lançamento fiscal ou a autuação de infração:

Registre-se que não se conhece, nas democracias ocidentais, algum País desprovido do devido processo legal. Persistem, é certo, modelos distintos de inserção dos órgãos competentes, mas que decorrem da própria estrutura constitucional de organização do Estado e do Poder Judiciário, além dos regimes que prescrevem como são julgados os atos da Administração Pública em geral e em matéria tributária. (TORRES, 2015)

Entretanto, Heleno Torres não é o único tributarista a afirmar que o Processo Administrativo Tributário é uma garantia constitucional. James Marins, em sua obra magistral “Direito Processual Tributário Brasileiro” também afirma isto inequivocamente, embora que em breve menção:

É notável que especificamente no campo da tributação o surgimento do Processo Administrativo brasileiro remonte de 1889, mas sua revigoração constitucional dê-se somente a partir da **Constituição Federal de 1988 que consagrou o Processo Administrativo como garantia fundamental**, individual do cidadão e informado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV).

Esta nova dimensão constitucional assume proporções que ainda não foram adequadamente assimiladas em nosso sistema, *cumprindo à doutrina reescrever o direito Processual Administrativo – e em particular em sua vertente processual tributária – a partir dessas cláusulas*. (MARINS, 2017, ps. 142, 143) (negrito nosso, itálico do autor)

Como visto, para Marins, a Constituição brasileira de 1988, elevou o Processo Administrativo Fiscal, que é cronologicamente anterior, à condição de garantia fundamental, fornecendo uma nova dimensão constitucional a esta espécie processual e, conseqüentemente, à sua disciplina acadêmica, o *direito Processual Administrativo*.

Curiosamente, o venerável mestre reconhece a necessidade de a doutrina especializada reescrever, reinterpretar, o estudo do PAF a partir das cláusulas do Devido Processo Legal, Contraditório, Ampla Defesa, Legalidade, Julgador competente, e todas as demais garantias processuais fundamentais, sendo exatamente esta a contribuição desta investigação para o Direito Processual Administrativo Tributário.

Note-se que a afirmação de Marins se coaduna com o magistério de Heleno Torres quanto à eficácia sistêmica-axiológica⁷ que da Constituição exerce no PAF. A elevação constitucional do PAF à condição de garantia constitucional, é, para Heleno Torres resultado da força normativa da Constituição, senão veja-se o magistério deste último:

Ora, o “processo administrativo fiscal”, como garantia constitucional, não se limita ao conjunto de atos do procedimento. [...] Por ser princípio inerente aos direitos fundamentais, somente pode ser concretizado quando atendido em todos os seus elementos, suficientes a oferecer contraditório, isonomia, ampla defesa, direito a provas e acesso a recursos, afora as condições para formação do livre convencimento dos julgadores. Tem-se, com isso, a prevalência da força normativa da Constituição (Konrad Hesse). (TORRES, 2015)

Do magistério de ambos os doutrinadores, pode-se extrair elementos suficientes para orientar a análise investigativa desta monografia: Precisamente, do ensino de Heleno Torres, extrai-se a necessidade de se usar como ponto de partida investigativo a Força Normativa da Constituição na transformação do PAF em garantia fundamental sob a égide da CF88, seguido pela compreensão de como essa força normativa aplica as garantias constitucionais abarcadas pelo super-princípio do Devido Processo Legal ao PAF.

Assim, é para o que se direciona os esforços investigativos nos itens a seguir, em cumprimento aos objetivos de pesquisa pré-estabelecidos: (i) *Identificar qual a relação entre estes princípios e o PAF*, em seguida (ii) *descobrir qual função principiológica das garantias constitucionais identificadas na existência, concepção, forma estrutural e devido processamento do PAF* afim de (iii) *determinar se, devido a toda a carga principiológica transmitida dos princípios para o PAF, este pode ser aceitável, inequivocamente, como verdadeira garantia constitucional, em sua totalidade.*

3.1 Eficácia normativa da Constituição na gênese e na funcionalidade do Processo Administrativo Fiscal – PAF

Chama-se Força normativa da Constituição, o poder que as normas constitucionais possuem através de comissionar a e na atividade dos poderes constituídos, condicionando-os, obrigando-os, limitando-os, guiando-os e mandando-os tanto em sua forma quanto em seu conteúdo, com a finalidade de operarem e transformarem a realidade de acordo com os preceitos contidos no próprio Contrato Social.

7 Espécie de eficácia principiológica nomeada por Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2014, p. 89, e-book) que será melhor comentada nos itens seguintes deste trabalho.

Proposta e explanada por Konrad Hesse, nesta teoria a potestade da Constituição⁸, enquanto conjunto de normas jurídicas impõe tarefas, explicita e constitui os preceitos e anseios fundamentais de uma sociedade, e constitui poderes e organismos para cumprir e realizar de fato aqueles preceitos, operando, pois a constituição, por meio destes mesmos poderes burocráticos⁹ a transformação em alguma realidade social e natural preexistente e condicionando as novas realidades, dentro da vigência dessa nova ordem constitucional. Hesse assim comentou a força normativa da Constituição jurídica:

Mas, a força normativa da Constituição não reside, tão-somente, na adaptação inteligente a uma dada realidade. A Constituição jurídica logra converter-se, ela mesma, em força ativa, que se assenta na natureza singular do presente (*individuelle Beschaffenheit der Gegenwart*). Embora a Constituição não possa, por si só, realizar nada, ela pode impor tarefas. (HESSE, Konrad)

Assim, no Legislativo a força normativa da Constituição se traduz na realização da atividade do processo legislativo exatamente como a Constituição manda e é por ela limitada, pois não pode contrariá-la, ao mesmo tempo, se traduz na conformidade, concordância e submissão do conteúdo das leis produzidas por este poder aos preceitos constitucionais. No Executivo, a Constituição tem o poder de limitar, condicionar e submeter a forma de execução da lei e os atos executivo-administrativos, bem como o conteúdo das normas infraconstitucionais por este poder produzidas. E no Judiciário, a Constituição condiciona, coordena e limita a interpretação e aplicação do direito na jurisdição que cabe a este poder.

Essa força normativa se opera pelas normas e preceitos escritos, explicitados e positivados no texto constitucional e atua conjunta e singularmente, total e parcialmente - tudo isto quase que ao mesmo tempo - a depender do assunto material que a Constituição está regulando. Assim, a Constituição realiza a plena eficácia jurídica das suas normas, a função unificadora da Constituição para com todas as demais normas existentes em um país, a subordinação da lei às normas constitucionais.

8 Hesse se propunha a contrapor o vilipêndio de Ferdinand Lasalle para com as Constituições documentais/escritas, que para este último não passavam de um “pedaço de papel” sem poder de mudar nada ou garantir nada a ninguém. Hesse então escreve um ensaio para demonstrar que as Constituições possuem uma força normativa capaz de transformar a realidade, conquanto o povo que a produziu esteja comprometido em operá-la por meio de seus organismos estatais e por sua própria conduta pessoal e coletiva com aquela consoante, o que foi por Hesse denominado de “vontade de constituição”.

9 Aqui tem-se em vista não a acepção de poder como “poder de fato” tal qual as capacidades superiores que uma pessoa ou grupo possa ter sobre as demais ou a capacidade de operar mudanças na realidade, como por exemplo, o poder bélico de uma pessoa armada, ou o poder de convencimento ou de enganação que alguém possa ter sobre outros. A expressão poder burocrático quer dar a entender a estrutura burocrática do Estado enquanto instrumental, maquinário, artifício, que se não fosse levado a sério por qualquer do povo, que consentiu ou determinou sua criação, seria o mesmo que nada.

Quanto a relação entre essa força normativa e o Processo Administrativo Tributário a melhor abordagem inicial é pela compreensão de como a eficácia das normas constitucionais lhe ensejam a origem e lhe fundamentam. Tal abordagem dedutiva é significativa, pois permite apreender a natureza específica dessa espécie “sui generis” de processo administrativo e, como consequência, descobrir como ela se relaciona com a força normativa da Constituição de 1988.

A análise desta investigação cairá então na importância dos direitos fundamentais de objeto precipuamente processual positivados no art. 5º da Constituição brasileira, e porquanto aos diversos princípios estudados no item 2.1.3.2. Conquanto não haja nenhuma menção explícita ao Processo Administrativo Tributário no texto magno, esta investigação é, por este fato¹⁰ conduzida aos preceitos principiológicos nele contidos, sendo justamente no art. 5º da CF88 a presença e menção do gênero processo. O processo, tal qual instrumental de atuação da jurisdição é, pela Magna carta, positivado e entronizado como garantia constitucional, em sua forma mais idônea: o Devido Processo Legal.

3.2 O Devido processo legal e o Processo Administrativo Fiscal

Como já mencionado anteriormente, o Devido Processo Legal é como que a aspiração valorativa mais idônea e mais pura desse instrumental chamado Processo, o qual é positivado pela Constituição. Quando o olhar do estudioso da ciência jurídica se direciona para a disciplina processual em geral, é para o Devido Processo Legal que primeiro se deve voltar, pois este é o princípio basilar mais primordial das espécies de processos existentes no direito brasileiro. Do processo judicial civil e criminal na jurisdição, por exemplo, ao administrativo comum e tributário no seio da Administração Pública, todos são atingidos fundamentalmente pelo princípio do Devido Processo Legal.

A própria origem torna claro o valor encerrado neste princípio. Ao impor tal este preceito em resistência ao poder real, os cidadãos desejavam combater as injustiças cometidas dentro dos processos – atos processuais irregulares, manipulados, ou meramente aparente –, injustiças cometidas por meio dos processos como um todo ou cometidas sem processo algum. Ficou claro, a partir da *Magna Charta Libertatum* e perpetuamente que o processo deveria ser justo em si mesmo, interna, externa e finalisticamente, sendo o *valor da justiça*.

O processo, portanto, seja como padrão abstrato estabelecido por lei, seja como procedimento padrão concreto e real, deve ser justo. E esta ideia de justiça omnipresente no

10 Fato que, gozadamente, é um dos efeitos da própria força normativa da constituição de que se está tratando.

processo como um todo, ao mesmo tempo em que em cada ato processual interno, bem como no provimento decisório do juiz. O Devido Processo Legal pode ser então compreendido como Processo Justo.

Sobre o axioma básico da cláusula do Devido Processo Legal, assim é o testemunho de Gilmar Mendes:

A noção de devido processo legal significa, portanto, a exigência de um *processo justo*. O processo justo não é apenas aquele que está formalmente preestabelecido em lei, mas o processo previsto de forma adequada e razoável para a consecução de sua finalidade primordial no Estado Democrático de Direito, que é a garantia e proteção dos direitos fundamentais. (2013, posição 25205, e-book)

Idêntico é o magistério de Marinoni, Arenhart e Mitidiero:

Somente é o “devido processo legal” o procedimento que obedece aos direitos fundamentais processuais insculpidas na Constituição, tais como o contraditório, a imparcialidade do juiz, a publicidade e a motivação. A observância do “devido processo legal” – ou, mais propriamente, do direito ao “processo justo” – legitima o exercício da jurisdição e, de outro ângulo, constitui garantia das partes diante do poder estatal. (MARINONI, et al., p. 539)

Este é o fundamento mais primário e o valor positivado, sob a fórmula *Devido Processo Legal* na Constituição, que é transferido por eficácia axiológica¹¹ ao PAF. É função, portanto, do órgão processador e julgador do PAF, na realização do Devido Processo Legal, promoverem e conduzirem um *Devido Processo Administrativo Tributário*, e por que não dizer, um *Justo Processo Administrativo Tributário*.

Há de se observar, porém, que a Justiça, enquanto valor universal para a humanidade, é axioma por demais abstrato, etéreo. Aliás, Justiça é valor dá razão de ser, não somente ao processo, mas a todo o Estado com suas instituições. É então, no processo, enquanto elemento concreto, que se pode concretizar essa Justiça, protegendo, efetivando e realizando os direitos do indivíduo processado.

3.3 Devido processo administrativo tributário substantivo

A finalidade pelo qual o Processo Tributário foi instituído é a promoção da justiça tributária na relação Fisco-contribuinte, no que consiste em saber se há ou não a existência de uma obrigação tributária, pois não é justo cobrar tributo que não é devido, cuja hipótese de incidência nunca ocorreu em fato jurígeno de obrigação; É ainda finalidade do PAF verificar se tal obrigação foi devidamente aferida pelo Procedimento fiscalizatório, se foi devidamente

11 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial/ Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. - 16. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2014.

lançada, se o *quantum* em sua totalidade ou sua base de cálculo ou alíquota estão corretos ou corretamente aplicados, se o crédito tributário foi devidamente constituído. Todas estas questões dizem respeito à justiça tributária material, isto é, se o contribuinte imputado como devedor, deve de fato.

Estes são elementos que o PAF instrumentaliza, mas não são próprios da estrutura do Processo. São a expressão da faceta substantiva do referido princípio: *Devido Processo Legal Substantial*. Quando do processamento de determinada matéria tributária material, este axioma busca promover justiça, garantir e proteger os direitos do contribuinte/sujeito passivo do processo. O processo, como instrumento deve ser conduzido de tal maneira se apropriar das garantias materiais no seu próprio processamento. Assim, por mais que todos os atos processuais, todas as normas e fases do processo e formas determinadas no Dec. nº 70.235/72 para o Processamento do PAF foram observados, se, no julgamento, os direitos e garantias tributários incidentes na matéria foram desconsiderados ou violados, a finalidade do *Processo Legal Justo* deixou de ser alcançada.

Senão, veja-se o testemunho de James Marins quanto ao *Devido Processo Administrativo Tributário Substantivo*:

Em sua vertente substantiva a cláusula do devido processo legal incorpora garantias de direito material, como, no direito tributário, por exemplo, aquelas concernentes aos princípios em sentido amplo da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da anterioridade, do não confisco etc. (MARINS, 2017, p. 192)

Assim, é notória a reunião, debaixo do refúgio do Devido Processo Legal Substantivo, das garantias constitucionais gerais e dos direitos humanos diretamente afetados pela relação de tributação. O direito a dispor do próprio patrimônio, renda, bens, e a realização de atividades próprias da natureza humana, diversas desses direitos naturais do homem são relativizados e atingidos diretamente pelas normas tributárias instituídas no Sistema Tributário Nacional. Devido a tal coisa, já se deve saber que o Constituinte originário somou outras garantias que pela sua ligação com os direitos humanos de propriedade e atividade possuem natureza substancial, são elas as Limitações constitucionais ao poder de tributar.

3.4 Devido processo administrativo procedimental ou formal/processual

Que o amalgama do *Devido Processo Administrativo Fiscal Substantial* com as Limitações constitucionais ao poder de tributar converge invariavelmente para o fim de

proteção do contribuinte pondo-o a salvo poder estatal em matéria tributária resta claro. Esta premissa, por si só, já pode conferir certa probabilidade de que o PAF possa ser garantia constitucional por receber diretamente toda bagagem axiológica do *Devido Processo Legal* em sua eficácia substantiva.

Porém, é na outra forma de eficácia, ou faceta, do *Devido Processo Legal* que esta probabilidade deve se aperfeiçoar. Como já explicado no item 3.1, o *Devido Processo Legal* positivado na Constituição opera eficácia normativa, por meio dos órgãos do Estado constituídos para o fim processualista de instalarem e promoverem um processo concreto e real sempre que surja a necessidade de solucionar um conflito entre duas partes – opostas entre si, não se esqueça - concernente ao direito que lhes afeta esta mesma relação.

É aí que entra em atividade eficaz o *Devido Processo Legal Procedimental*¹² ou *Devido Processo Legal Formal*¹³, na condução do processo concreto, do seu procedimento, dos seus atos internos efetivamente praticados, da sua decisão julgadora, isto é, na estrutura do Processo Administrativo Fiscal. Note-se o magistério de Marins quanto a faceta Procedimental deste princípio:

Em seu sentido estritamente processual (procedural due process), o princípio do devido processo legal expressa as garantias elementares das quais derivam inumeráveis normas de processo, seja administrativo ou judicial, pois como ensinam Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery, ‘o tipo de processo (civil, penal ou administrativo) é que determina a forma e conteúdo da incidência do princípio. (MARINS, 2017, p. 192)

Deste ensino se pode identificar pelo menos duas formas de expressão da força normativa do *Devido Processo Legal Procedimental* na efetiva formação do PAF: (a) O devido processo procedimental gerou as normas de processo que estruturam o PAF – sobretudo o Dec. nº 70.235/72 – e, uma vez instituído legalmente, o princípio otimiza, sistematiza e integra o PAF interna e estruturadamente - Eficácia Nomogenética; por fim, (b) o princípio carrega para dentro do PAF a carga axiológica do Processo Justo, da Ampla Defesa, do Contraditório, e de os demais princípios que o informam, mas dessa vez, operando regularidade a todos os atos de acordo com a lei e garantindo toda a amplitude de defesa ao contribuinte – Eficácia Sistêmico-Axiológica.

Detenha-se mais diligentemente sobre estes elementos a seguir

12 Alguns doutrinadores preferem *Devido Processo Legal Processual*, é o caso de James Marins (2017, p. 192).

13 Sendo esta outra designação que também prefere este pesquisador pelo fato de evidenciar a forma que o processo deve assumir.

3.4.1 Eficácia nomogenética do Devido processo legal procedimental na criação do Processo Administrativo Fiscal

Cunhada por Diogo de Figueiredo Moreira Neto, em sua *Principiologia Jurídica*¹⁴, a eficácia nomogenética expressa aqui a *força normativa* do *Devido Processo Legal* na criação do PAF em sua forma padrão contida no Dec. nº 70.235/72, aquela estrutura do PAF, estudada no item 2.1.1.2 deste trabalho.

Isto quer dizer que ao instituir o Decreto do PAF, a autoridade normativa teve de fazê-lo em atenção aos valores do *Devido Processo Legal Procedimental*, de maneira que a organização e estruturação oportunizasse o máximo possível a justeza e a justiça nos procedimentos; oportunizasse a ampla defesa do contribuinte e do contraditório ao que foi acusado pelo Fisco; a isenção da autoridade julgadora e sua competência, etc. Assim, há a perene garantia formal de que o PAF, estruturalmente falando promoverá e otimizará os próprios direitos do contribuinte.

A impugnação ao lançamento e ao auto de infração, a apresentação das provas, a solicitação de perícias, são *loci* fixos e perenes de exercício do contribuinte da sua ampla defesa e do seu contraditamento ao que o Fisco lhe imputa. O mesmo se dá com a organização do rito quanto aos recursos e instâncias de julgamento recursal, dando estrutura fixa de ampla defesa e contraditório, ao passo que a própria investidura julgadora dos órgãos de julgamento – Delegacias de Julgamento da Receita, Seções de Julgamento, e Câmara Superior de Recursos Fiscais – fixam a competência do julgador de maneira estrutural, em vez de ser apenas um valor abstrato.

3.4.2 Eficácia sistêmico-axiológica do Devido processo legal procedimental no processamento regular do Processo Administrativo Tributário

Como já compreendido no item 2.1.3.2, o *Devido Processo Legal*, é um super-princípio que incorpora e dá substância a todos os demais princípios de natureza processual. Assim, o este preceito, em sua vertente *Procedimental* incide no andamento do PAF, trazendo consigo seus corolários principiológicos do *Contraditório* e da *Ampla Defesa*, do *Julgador Competente*, do *Processo regular e justo na forma da lei*, e ainda ajunta consigo todas as

14 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial/ Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. - 16. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 89, e-book)

demais garantias constitucionais do art. 5º as quais o Constituinte originário instituiu como desdobramentos lógicos deste mesmo preceito.

Essa espécie de eficácia capaz de “interconectar o conteúdo de todos os preceitos e atos concretos informados pelo mesmo princípio, para que conformem uma superestrutura abstrata que lhes infunde unidade e coerência” é denominada por Diogo de Figueiredo (2014, p. 89 e-book) de Eficácia Sistêmica. Entretanto, o *Devido Processo Procedimental* reúne e incorpora os princípios corolários seus – *Contraditório*, *Ampla Defesa*, etc, por exemplo – realizando no PAF concreto o a chamada Eficácia Axiológica dos princípios, a qual “consiste em afirmar na ordem jurídica, os valores que a informam”.

Todos estes valores se conectam no andamento do Processo Administrativo Fiscal concreto. Estes princípios, todos juntos, trabalham na construção do que podemos falar concretamente *Devido Processo Administrativo Procedimental*.

3.5 Devido processo administrativo tributário substancial e procedimental

Considerando a extensão da eficácia do Devido Processo Legal em suas facetas Substancial e Procedimental de forma panorâmica pode-se facilmente compreender que o PAF, quando instaurado em concreto é a máxima expressão da realidade do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa. Torna-se, por força dos princípios que lhe regem e lhe dão vida uma garantia constitucional concreta desde a sua gênese, sua natureza e sua forma procedimental.

Com efeito, se o PAF, não obedecer corretamente aos preceitos do processo regular, perde toda sua validade frente à Constituição, o que já o descaracteriza como processo, restando apenas um procedimento administrativo irregular, inválido e sem nenhuma obrigatoriedade quanto a sua decisão final. Neste sentido sustenta James Marins:

O processo administrativo fiscal, será inválido por aviltamento a garantias constitucionais individuais do cidadão-contribuinte se não observar eficazmente quaisquer de suas garantias principiológicas, que assumem estrutura de regras: será inválido o Processo Fiscal que não observe o direito ao contraditório; será inválido o processo que deixe de assegurar a ampla defesa ao contribuinte; será inválido se não prestar para a produção de provas necessárias ao conhecimento da matéria alegada; será inválido se não for assegurado o princípio do duplo grau de cognição e se deixar de observar o princípio do julgador competente. (MARINS, 2017, p. 194)

Esse conjunto de princípios que juntos dão forma, e substância ao Processo Administrativo Tributário é também denominado por Odete Medauar de *núcleo comum da*

processualidade ou *núcleo constitucional comum*, na dicção de Romeu Bacellar¹⁵ conferem tanto efetividade, regularidade, justiça, fundamentação ao PAF, que determinam sua natureza garantidora. Isto por que, essa relação entre o PAF instrumental e o *núcleo constitucional comum da processualidade* é uma via de mão dupla. Assim, enquanto o PAF recebe toda a sua razão de ser dos princípios fundamentais, estes por sua vez necessitam dele como instrumento para sua plena eficácia na relação Fisco-contribuinte, enquanto o Processo Administrativo Tributário concretiza os direitos-garantias constitucionais, elas o transformam no *Devido Processo Administrativo Substancial e Procedimental*.

3.6 Garantia insuprimível

Uma vez que já foi demonstrada relação absoluta e total dos princípios-garantias processuais positivados no art. 5º da CF88 com a origem, a natureza, a razão de ser e o processamento regular do PAF começa a ampliar-se, cientificamente, a compreensão de que esta espécie processual também constitui uma garantia constitucionalmente instituída.

Entretanto, restam ainda muitas objeções a serem respondidas e muitos argumentos a serem postos até que se comprove satisfatoriamente o garantismo que o PAF confere ao contribuinte.

Neste item serão respondidas diversas objeções (factuais ou possíveis) e colocados os argumentos necessários à comprovação da hipótese investigativa, e todas estas dissertações circularão em torno da indispensabilidade do PAF. Buscarão ao mesmo tempo demonstrar que este processo tributário é uma garantia constitucional insuprimível ao mesmo tempo em que sua indispensabilidade conduza à correta conclusão de que o PAF é uma garantia constitucional.

3.6.1 O Processo Administrativo Fiscal como fenômeno inevitável no seio da Administração tributária

Sempre que se trata do gênero processo desde a Constituição, sempre surge em mente, quase que de maneira automática o Processo Judicial, afinal de contas, o processo é o principal e precípuo instrumento da jurisdição do Poder Judiciário. E isto, de tal maneira que se falar na palavra ‘processo’, as mentes e imaginações dos ouvintes são inevitavelmente conduzidas ao Poder Judiciário ou a qualquer órgão seu que, no imaginário, o represente.

15 MARINS, 2017, p. 148.

Portanto, é inevitável de que qualquer intérprete da Constituição, seja ele jurista de formação ou intérprete leigo, ao ler as garantias processuais quase sempre pense que a aplicação garantidora dos direitos processuais seja apenas no e para o âmbito judicial, a despeito do inciso LV do art. 5º mencionar expressamente os processos de natureza administrativa.

Aliás, devido aos processos administrativos serem expressamente, por aquele inciso, vinculados somente ao Contraditório e à Ampla Defesa, muitos intérpretes são tentados a acreditar, e de fato assim o fazem, que somente se aplicam aos processos administrativos apenas estes princípios, no máximo o do Devido Processo Legal, por sua óbvia natureza superior ao governar o andamento processual.

Tais intérpretes deixam de perceber que mesmo os incisos que contenham uma dicção claramente civilista ou penalista também assim o são por serem avivados pelo princípio do *Devido Processo Legal*, possuindo sim uma aplicação aos processos administrativos feitas as devidas adaptações hermenêuticas e interpretativas, como será colocado em itens posteriores.

De fato, aquela compreensão, do processo judicial como instrumento principal de atuação da jurisdição, e que, portanto, se relaciona com a atividade precípua do Poder Judiciário, em comparação com qualquer processo administrativo, sobretudo o PAF, pode sugerir a alguns que este último é dispensável e substituível por qualquer outro procedimento administrativo de controle de legalidade do lançamento ou do auto de infração e seus conteúdos documentais. Afinal, a função precípua da Administração tributária é realizar o lançamento tributário e efetuar a arrecadação, e ao contribuinte cabe pagar o tributo que seja devido. A única razão por que o Devido Processo Legal informa o PAF, é porque ele é um processo, que apesar de dispensável, existe na ordem jurídico-tributária brasileira.

Pode soar um raciocínio simples e claro, no entanto é incorreto por diversos motivos que tornam o Processo Administrativo Fiscal indispensável e inalienável, mesmo que seja disponível ao contribuinte ao mesmo tempo em que obrigatório ao Fisco.

3.6.1.1 O Processo é um fenômeno inevitável

O processo é um fenômeno inevitável, sobretudo o de natureza tributária. Todo processo, corresponde a uma relação jurídica litigiosa entre duas partes opostas, na qual uma tem a pretensão de submeter a outra à sua vontade ou ao seu direito. Tal relação conflituosa, evidentemente, é anterior ao processo, e decorre das próprias relações sociais, ou no caso do

processo tributário entre um poder de tributar e um particular e neste último caso é latente na própria atividade de tributar, pois para cada exação que, mesmo por lei, invada o patrimônio do contribuinte, há da parte deste uma reação natural a resistir à ou fugir desta atividade tributária.

Quanto a isto é útil trazer o magistério de Marinoni, Arenhart e Mitidiero, que apesar de se tratar de lição civilista, é perfeitamente adequada à compreensão dos processos como um todo:

Embora o **processo seja instaurado em razão de um litígio**, não há como se confundir o litígio – o direito material, de contorno privado – e o processo – pelo qual a jurisdição atua. O processo, além de autônomo em relação ao direito material, possui natureza pública, já que o Estado, como é evidente, não pode ser indiferente à forma de atuação do ordenamento jurídico, mediante o qual o seu poder é exprimido. (MARINONI, et al., p 467) (Negrito nosso)

Entretanto, conforme Marins, “o processo tributário somente tem início com a formalização da lide” (p.153). Assim, podemos compreender que processo é, antes de tudo, uma relação jurídica conflituosa (mesmo que apenas em algum grau ou apenas algum aspecto, como por exemplo, do devedor que afirma dever de fato, mas discorda com o quantum a ser pago), isto é uma *lide* que, ao ser trazida à apreciação do Estado foi *formalizada*, em virtude do poder de julgar deste, por força do princípio do monopólio legítimo da força, sua função principal de direito público. Assim, Geraldo Ataliba descreve a formação dessa *lide*, especificamente, a tributária:

Estabelece-se conflito entre o fisco (órgão fazendário do Estado) e o contribuinte, sempre que aquele manifesta uma pretensão resistida por este. Ao exigir o fisco um tributo, uma multa ou um dever acessório, pode o sujeito passivo dessas exigências a ela resistir, por entendê-las infundadas ou excessivas. A divergência – ensejadora do litígio, contenda, dissídio – sempre se fundará em diversa interpretação da norma jurídica aplicável ou na diferente apreciação ou qualificação jurídica dos fatos relevantes para os efeitos de aplicação da norma. (ATALIBA, 1975, p. 17 e 18, apud MARINS, 2017, p. 53)

A litigiosidade, enquanto atributo de natureza conflituosa de uma relação entre duas partes que se opõem, em vez de se alinharem, é para Marins o verdadeiro critério constitucional de lide tributária:

Basta que se verifique a formal presença da *litigiosidade* (CF/1988, art. 5º, LV). Logo, os princípios que passam a ser aplicados após a formalização da lide [...] são aqueles aplicáveis aos *Processos Administrativos* independentemente de seu conteúdo puramente punitivo (auto de infração) ou misto (auto de infração que também contenha lançamento)
[...]

Pode-se então, asserir, com absoluta segurança, que a partir da Constituição de 1988, é a configuração administrativa da litigiosidade entre a Administração Pública e o administrado que dispara o mecanismo de natureza processual [...]. (MARINS, 2017, p. 153)

Devemos lembrar que sempre que em decorrência da atividade de fiscalização, um Lançamento for efetuado, é estabelecida sobre o contribuinte uma pretensão do Fisco, que sendo resistida pelo contribuinte pode ensejar a formação do PAF ou de um processo judicial tributário. Contudo o início destes dois processos tributários é muito distinto. O processo judicial, embora formalizador da mesma relação conflituosa ocorre em âmbito judicial, onde a autoridade julgadora faz parte de um Poder independente e estruturadamente desligado do Poder que guarda o Fisco, enquanto o PAF ocorre no seio da Administração Tributária, que é estruturadamente ligada ao Fisco.

Outra maior diferença entre o PAF e o processo judicial tributário em que aquele decorre diretamente do Procedimento fiscalizatório - que finaliza com a Notificação de Lançamento ou Auto de infração e transforma-se no contencioso a partir da impugnação do contribuinte - enquanto o judicial só chega a existir caso alguma das partes lhe dê início no órgão do Poder Judiciário competente devido ao princípio da inércia da jurisdição. Porquanto, ao contrário dos processos judiciais, o PAF não pode ser evitado. Sempre que o Fisco efetuar a cobrança tributária pela Notificação de Lançamento ou Auto de Infração, o processo já estará iniciado.

Além de ser um fenômeno inerente à própria natureza da relação jurídica tributária, o PAF é um processo de função eminentemente cobradora para o Fisco, e para administração tributária, não há nenhuma maneira de evitar o PAT, uma vez que a própria aplicação da lei tributária e conseqüentemente a exigência dos créditos tributários deve assumir, necessariamente a forma processual. Feita a cobrança, o órgão preparador deve obrigatoriamente, receber a impugnação do contribuinte, caso este faça a impugnação, e no caso contrário, passado o prazo da impugnação de 30 (trinta dias) sem que o contribuinte apresente a Impugnação, a autoridade preparadora deve declarar revelia administrativa conforme a dicção do artigo 21 do Decreto 70.235/72.

3.6.1.2 Instrumento de celeridade e desafogamento do Judiciário

Mesmo sabendo que a *lide* tributária se forma, de maneira latente, ainda na atividade fiscalizadora de Lançamento em decorrência da própria obrigação tributária, aqueles que desejam a supressão do PAF do sistema tributário brasileiro podem argumentar que este

pode muito bem ser substituído por um simples procedimento de aferição da legalidade do procedimento fiscalizatório e do Lançamento, sob pena de nulidade, cabendo ao contribuinte levar sua resistência ao Judiciário requerendo a Anulação do Débito Fiscal, ou cabendo ao Fisco fazer o mesmo ajuizando Execução fiscal após a inscrição na dívida ativa, sem que o contribuinte tenha pago o crédito tributário.

Uma vez já tendo afirmado a inevitabilidade do PAF, tanto por ser um fenômeno próprio da *lide* tributária quanto por sua necessidade obrigatória por lei para a cobrança dos créditos tributários devidamente constituídos pelo Lançamento, se o Processo resultante da pretensão do Estado não corre na administração, inevitavelmente tem de ocorrer na Jurisdição, pois é obrigação do Estado solucionar o litígio devido ao conceito da heterocomposição.

Contudo, mais do que antes, o PAF acumula uma utilidade ao Estado que já pode ser considerada indispensável. O Estado precisa cuidar pela integridade do funcionamento do Poder Judiciário, no entanto a quantidade de litígios tributários ajuizados no hodiernamente ameaçam a integridade e o funcionamento do Judiciário ao mesmo tempo em que prejudicam o bom andamento processual dos mesmos. Veja-se mais uma vez o magistério de Geraldo Ataliba:

Como a constituição protege o patrimônio e a liberdade contra a ação estatal – somente consentindo que esses bens sofram diminuição ou detrimento mediante lei - , dessa divergência surge o direito de o contribuinte pedir ao Poder Judiciário a declaração da correta aplicação da lei ao caso concreto. Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergir sob o peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão, pela qual em quase todos os países, se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judicial. (ATALIBA, 1975, p. 17 e 18, apud MARINS, 2017, p. 53)

Este sistema de eliminação de conflitos célere é o PAF, entretanto a sua eficácia ainda deve ser melhor perseguida pela Administração tributária. De qualquer forma, é sólida a indispensabilidade do PAF, que contribui para fortalecer o argumento da sua indisponibilidade enquanto garantia processual aos direitos de amplíssima defesa do contribuinte. Assim, o PAF é disponível ao contribuinte, enquanto *lide* que pode ser ajuizada na Jurisdição, porém inalienável como garantia fundamental, sendo indispensável e obrigatória para o fisco.

3.6.2 Inspiração no Garantismo penal e no Sistema processual-penal acusativo

Depois de se comprovar a inevitabilidade legal e fenomenológica do PAF, é necessário dar um passo lógico adiante, no sentido de comprovar a natureza de garantia do PAF, comprovando sua inalienabilidade, ao mesmo tempo em que esta inalienabilidade comprove seu garantismo.

O foco neste item será na forma básica do PAF, a qual é notável pelo decreto instituidor, mas também pode se depreender da forma como a obrigação tributária é constituída e o crédito é cobrado. Neste item também será tratada da grande contribuição que o Processo Penal pode oferecer para a compreensão do PAF, sua natureza garantista tal qual aquele processo possui.

Uma vez que o PAF é corolário dos princípios constitucionais do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla defesa, sendo necessariamente a forma pela qual a eficácia normativa desses princípios constitucionais deve assumir sendo, também, a forma processual administrativa em si uma garantia constitucional insuprimível. O PAT é a forma única da eficácia constitucional, e a cobrança dos créditos tributários da União não pode jamais ser feito sem de outra forma que não a processual.

Estrutura Garantista. Concentre-se na forma básica do PAF. Como já apresentado nos itens 2.1.1.1 e 2.1.1.2, o PAF, segundo o padrão do Dec. 70.235/72, possui uma estrutura básica de duas fases, sendo a primeira procedimental, fiscalizatória, por assim dizer, investigativa, porquanto se dedica a aferir a existência e documentalmente atestar a certeza de uma obrigação tributária, efetuando seu Lançamento, constituindo seu crédito e operando a sua cobrança; tendo ainda a segunda fase contenciosa onde é dado o direito ao contribuinte de resistir à cobrança do Fisco mediante o exercício da ampla defesa em geral.

Entretanto, para muitos, a cobrança de créditos tributários só é segundo a forma do PAF prescrita e determinada pelo Dec. nº 70.235/72 por mera discricionariedade do Executivo. É bem verdade que a autoridade decretadora de 1972 assim também pensava, porém, o PAF não é apenas uma forma arbitrariamente escolhida para que a Administração tributária realize a cobrança de créditos tributários, mas é por excelência a forma obrigatória pela qual a cobrança deve ser realizada.

Esta pesquisa, contudo, sustenta que a forma do PAF possui inspiração óbvia e clara na estrutura geral do Processo Penal brasileiro, assim concebido por influência da Teoria do Garantismo Penal de Luigi Ferrajoli, também compreendido como sistema processual Acusativo misto. Para tanto, basta simplesmente traçar um comparativo da estrutura do PAF

com a estrutura do processo do sistema Acusativo misto. Nestor Távora, estudioso penal-processualista descreve a estrutura básica deste sistema processual:

Caracteriza-se por uma **instrução preliminar**, secreta e escrita, a cargo do juiz, com poderes inquisitivos no intuito da colheita de provas, e por uma fase **contraditória (judicial)** em que se dá o julgamento, admitindo-se o exercício da ampla defesa e de todos os direitos dela decorrentes. Dissecando toda a persecução no sistema misto, temos:

- a) investigação preliminar, a cargo da polícia judiciária;
- b) instrução preparatória, patrocinada pelo juiz instrutor;
- c) julgamento: só este último, contudo, sob o crivo do contraditório e da ampla defesa.
- d) recurso: normalmente há o “recurso de cassação”, no qual se impugnam apenas as questões de direito, mas também é possível o “recurso de apelação”, no qual são impugnadas as questões de fato e de direito.

[...]

(...) o processo se estrutura basicamente em duas etapas:(1) uma inquisitorial, sem contraditório, com rito instrutório secreto e com prevalência da palavra escrita; (2) outra acusatória, com imputação certa, garantia do contraditório e procedimento regido pela publicidade e pela prevalência do princípio da oralidade.

(TÁVORA, 2016, p. 27, e-book)

Claramente, a descrição de Távora do processo penal garantista, em duas etapas básicas, guarda enormes semelhanças com o Processo Administrativo Fiscal.

Assim como o processo Acusativo, o PAF possui duas etapas. Em sua primeira etapa, a qual é o Procedimento Fiscalizatório de Lançamento, o PAF também é regido e informado pelos princípios da *Inquisitorialidade* e do *Dever de investigação*, como estudado nos itens 2.1.3.1. e 2.1.3.2. O procedimento de Lançamento, portanto é inquisitivo, possuindo característica típica de procedimentos investigativos. A fiscalização tributária, não deixa de ser uma espécie de investigação, mas que em vez de atingir o direito de privacidade de um indivíduo, como o faz a investigação criminal, se concentra nas suas atividades patrimoniais do contribuinte, que por determinação da Lei 9.784/99 em seu art. 4º, I a IV, este tem o dever de colaborar com esta fiscalização.

Outra característica que a primeira fase do PAF tem em comum com a investigação criminal é a prevalência da *Oficialidade*. O Procedimento de Lançamento deve ser oficioso, documental, sendo que suas informações colhidas devem ser reduzidas a termos, ofícios, etc, embora seu *formalismo* deva ser *moderado em favor do contribuinte*. Assim como a investigação criminal, deve ter prevalência das formas e termos escritos conforme dicção do art. 8º do Dec. 70.235/72: “Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora **serão lavrados sempre que possível**, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo, **quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.**”

Em sua segunda fase, no Contencioso Administrativo Tributário, o PAF tem a finalidade precípua de oportunizar ao contribuinte o exercício da *Ampla Defesa* do contribuinte, instrumentalizada pelo exercício do *Contraditório* e da *Ampla instrução probatória*. Claro, que tudo isto sem deixar de atender à finalidade Do Fisco em ver satisfeita a obrigação tributária e a cobrança do crédito, contudo, esta é a oportunidade do contribuinte por excelência dada pelo *Devido Processo Administrativo Tributário*, onde são afastados aqueles objetivos privilegiadores do fisco e trazidos para mais perto os princípios da *Ampla Defesa* e do *Contraditório* pelo e para o contribuinte na efetivação da lei processual.

Veja-se abaixo quadro comparativo da estrutura do PAF com o Processo do Sistema Acusativo Misto ou Formal:

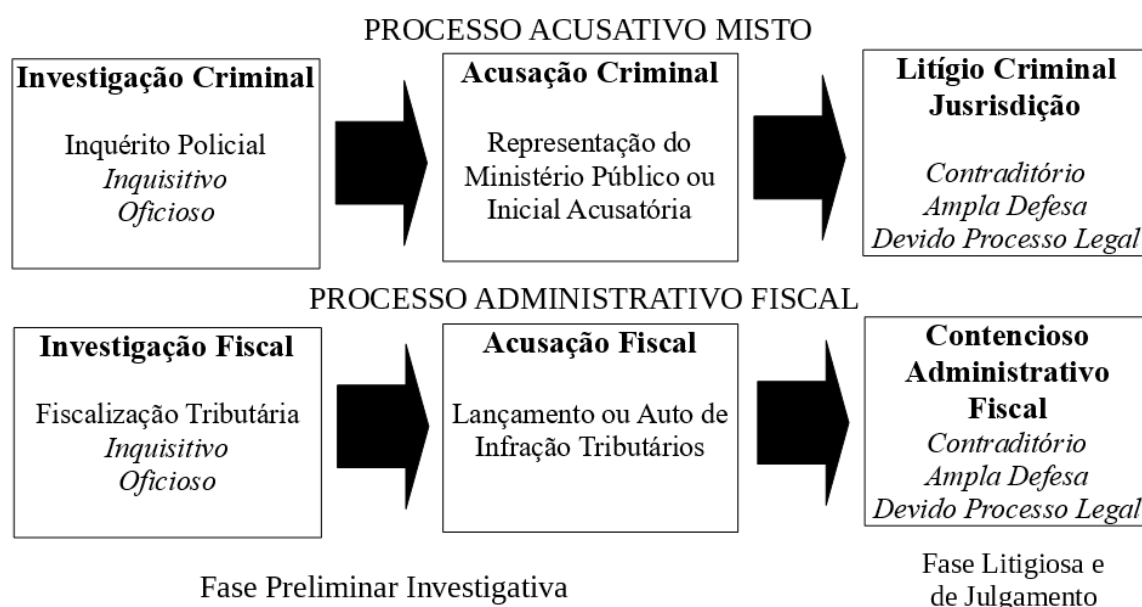


Gráfico 2. Comparativo entre o Sistema Acusativo Misto e o Processo Administrativo Fiscal

É esta segunda fase do PAF que garante, produz e instrumentaliza a máxima, otimizada, eficácia do *Devido Processo Administrativo* em sua totalidade conforme se tratou nos itens 3.1 a 3.5, operando um procedimento dialético, defensivo, onde o contribuinte pode negar a imputação do Fisco (Lançamento ou Auto de Infração) pela contra-argumentação com base na lei, nos fatos e nas provas própria, que trouxe ao processo ou até mesmo nas próprias provas trazidas pelo Fisco (subprincípio da paridade de armas).

Premissa Garantista. Uma das objeções que deve ser enfrentada é a do por que o PAF ter essa forma imitativa do Processo Criminal (?). Tal pergunta busca saber o porquê mais fundamental de o PAF ser da forma que é.

A começar pelo fato de que o Procedimento Fiscalizatório de Lançamento existe e vem necessariamente antes do Contencioso, justamente pelo fato de que é *dever* da Administração *de fiscalizar*, de investigar, inquirir, e coletar as informações, e provas do fato gerador da obrigação tributária. Da mesma forma é o dever do estado em proceder a investigação criminal, para coletar as provas e confirmar a existência de um fato criminoso. Sua finalidade imediata, ao coletar as informações criminais é a de, ao final proporcionar que o Estado (na seara criminal, essa é titularidade do Ministério Público) fazer uma Acusação (através do oferecimento da Denúncia criminal), tendo como finalidade mediata ou última exercer seu poder punitivo sobre o autor do fato. No caso do Procedimento Fiscalizatório, sua finalidade imediata é promover a cobrança do Crédito tributário e não, necessariamente, fazer acusação, contudo, o ato em si de Lançamento ou Auto de Infração, possui óbvio aspecto acusativo.

O Lançamento e o Auto de Infração, não deixam de ser uma espécie de acusação – de um fato gerador cometido e/ou de que um contribuinte deve -, a qual é o gatilho constitucional da incidência do *Contraditório* e da *Ampla Defesa*, e junto com eles, claro o *Devido Processo Legal*, conforme o inciso LV do art. 5º da CF: “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”.

Quanto a isso, veja-se o magistério de James Marins:

Toda questão concernente à extensão de garantias processuais no âmbito administrativo tem, hoje, radicação constitucional. **A Constituição de 1967** com a EC 1/1969 **consignou proteção processual aos ‘acusados’**. **Esta proteção foi ampliada no texto constitucional de 1988**, quando se estendeu a garantia processual **aos ‘litigantes em geral’**. (Negrito nosso) (MARINS, 2017, p. 149)

Na verdade, o texto magno de 1988 é ainda mais extensivo, não utilizando a expressão equivocada de Marins “litigantes em geral”, mas sim “**acusados em geral**”, dando a entender que em qualquer ato de conteúdo e natureza acusativa deverá ser necessariamente assegurado pelas Garantias Processuais.

É límpido, portanto, a necessidade do Contencioso Tributário, necessariamente seguido a acusação prévia, feita pelo Lançamento ou pelo Auto de Infração, ambos originados de um procedimento preliminar investigativo/fiscalizatório. Sempre que qualquer cidadão sofrer alguma acusação, o Estado deverá oportunizar o *Contraditório* e a *Ampla Defesa*, e isto tudo, necessariamente, no seio de um processo, seja judicial, seja administrativo.

Mas, todo este sistema se funda em uma premissa básica. O processo acusativo funda-se no mesmo axioma da seara Penalista, pela qual o poder punitivo do Estado não pode ser exercido senão após o Devido Processo Legal, sendo esta a única forma jurídica pela qual a lei penal pode ser instrumentalizada. Este axioma leva em consideração a fragilidade do indivíduo frente ao poder do Estado, razão por que o direito material penal determina “*in dubio, pro reu*”.

A forma processual penal é a forma por excelência da eficácia do Princípio de *Devido Processo Legal* no âmbito do Direito Penal e Processual Penal. Tal princípio tem como valor a seguinte proposição: “*Onde o poder esmagador do Estado tiver de atuar, acusando ou imputando ao indivíduo fato tipificado em lei, com vistas a interferir, tolher, ou privá-lo dos seus direitos fundamentais, tal atuação estatal só poderá ser instrumentalizada e aplicada por meio da devida forma processual (devido processo legal procedimental)*”.

Como já falado, o PAF também, segundo determinação legal, tem a finalidade última de exercer efetivamente o poder de tributar, no caso concreto. Tanto o Poder Punitivo, quanto o Poder de Tributar são exercidos na tipificação da conduta e do tributo, quanto na aplicação efetiva de pena e da cobrança efetiva do tributo. Ambas os poderes visam reduzir, drástica ou levemente os direitos fundamentais de algum cidadão.

No caso do Poder Tributário, os direitos atingidos são os de propriedade e patrimônio e de liberdade quanto ao uso desse patrimônio, mesmo que parcialmente, além da liberdade de não ser coagido a agir contra sua vontade. Todos estes direitos, a lei tributária afeta, conduzido a uma ação concreta do Estado na realização dessa lei, conforme magistério de Paulo de Barros Carvalho:

(...)à locução ‘assegurará aos acusados’, se equipara, em tudo e por tudo, a situação de todos os administrados que tenham ameaçados seu patrimônio e sua liberdade, por força de imposições tributárias (CARVALHO, Paulo de Barros apud MARINS, p. 150)

E com ele concorda Marins, completando: “já que a pretensão tributária envolve dois primados fundamentais da estrutura do sistema constitucional brasileiro, *o direito de liberdade e o direito de propriedade*”. Com isto concorda e do fundamento a Constituição Federal no seu art. 5º, LIV: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

De fato, quando consideramos a forma do PAF, segundo a necessidade de garantir os direitos de defesa em proteção ao cidadão, quando considerado o axioma do poder tributário, eis a razão de por que, à semelhança da seara penal material, o direito tributário clama “*in dubio, pro contribuinte*”. Na relação de poder tributário o contribuinte é a parte

mais fraca. Daí a necessidade de uma forma processual garantista e o porquê definitivo de o Processo Administrativo Fiscal ser indispensável, e insuprimível fática e estruturadamente para que se possa garantir os direitos do contribuinte.

3.6.3. Respondendo à objeção do famigerado axioma da Debilidade da Fazenda pública

Outra objeção que se pode fazer é aquela levantada pelo Axioma da Debilidade da Fazenda Pública, princípio antiquíssimo que norteia apenas as normas processuais tributárias. Lembre-se que a fragilidade do Contribuinte na relação tributária sempre foi considerada na seara material, porém os processualistas tributários sempre consideraram que tal situação se invertia completamente na etapa de cobrança do tributo, isto é, na etapa processual.

Tal axioma corresponde à antiga realidade de que o particular, embora não tivesse poderes frente a legislação tributária para resistir a criações de tributos pela lei, este tinha infinitas formas de sonegar tributos, esconder e disfarçar o patrimônio, os fatos e atos que originam uma obrigação tributária tipificada em lei, sobretudo por meios ilegais ou furtivos. Em suma, na situação arrecadatória, o Fisco tem profundas desvantagens frente ao contribuinte, uma vez que o Fisco é vinculado à *Legalidade administrativo-tributária*, podendo investigar e fiscalizar somente pelos meios permitidos por lei.

3.6.3.1 Superioridade tecnológica do Fisco em face do contribuinte

Porém, James Marins recentemente têm levantado posicionamento contrário a este axioma, descrevendo-o como um preconceito que, no passado tinha seu fundamento com base nas situações de fato que envolviam o fenômeno tributário à época do seu surgimento. Vejamos o testemunho deste doutrinador:

(...) a compreensão da tributação, enquanto fenômeno socioeconômico de larga abrangência, ainda contém antigos preconceitos que levam à suposta debilidade da fazenda pública. Esse *axioma da debilidade da Fazenda Pública* se firmou quase que acriticamente ao longo do percurso histórico de construção do Direito Tributário.

(...)

Na jurisprudência antiga, essa tendência foi denominada por Enzo Vanoni de ‘critério de favorecimento do fisco’ e decorria da tradição medieval e da imposição legal – contida nos atos do Imperador – que obrigava os juízes a decidirem favoravelmente aos interesses fazendários. (MARINS, p. 20)

A *debilidade do Fisco* remonta a, pelo menos, 1919, na doutrina alemã da *Reichsabgabenordnung*, influência do Direito tributário da Europa continental e, conseqüentemente, do Brasil. Além de ser resquício do Antigo Regime absolutista medieval, aquela doutrina alemã é fundamentada, por sua vez, no que Marins chamou de “concepção

oitocentista da debilidade do Estado”, porém asseveramos que esta debilidade, era presente apenas em assuntos patrimoniais.

Juntamente, com o doutrinador, argumenta este pesquisador que a situação que o Fisco enfrentava nos séculos XIX e XX, mudou completamente, devido à revolução tecnológica dos sistemas informativos de computadores, hoje tão presentes no século XXI. Veja-se o argumento de Marins sobre essa tecno-otimização dos meios de fiscalização e cobrança do Fisco:

Mas a tributação das primeiras décadas só século XXI apresentou vigorosas mudanças culturais e tecnológicas, que alteraram profundamente a fisionomia da relação fiscal. Sociedade, economia, Estado e tecnologia não são os mesmos de apenas 20 anos atrás. A sociedade informatizada afeta decisivamente as relações entre Estado e cidadão, particularmente, as fiscais. (MARINS, p. 20)

Extrai-se que a Debilidade da Fazenda Pública se torna cada vez mais ficcional e menos factual na medida em que as tecnologias se desenvolvem. A “ponta do iceberg” é que o Fisco, no Brasil (ou em qualquer Estado do mundo, embora o Brasil melhor o faça) possui muito mais meios de se atualizar tecnologicamente, possuindo tecnológica e financeiramente mais poderes de fato e mais eficiência de fiscalização do que o contribuinte tem de se precaver. Sistemas informatizados interligados com os órgãos de controle do Estado, informações e comportamentos financeiros do contribuinte coletadas e processadas em padrões pelos sistemas informatizados dos Bancos, interligados ao Banco Central, que por sua vez se conectam ao sistema da Receita Federal, e assim por diante.

É óbvio que nenhum contribuinte tem a capacidade de se armar tecnologicamente e na mesma velocidade que o Fisco. Aquilo que, no passado era matéria da intimidade financeira e patrimonial do contribuinte, é, hodiernamente, invadida pela tecnologia de fiscalização do Estado facilmente, e embora o Estado não tenha o direito de divulgar ao público, tem o direito de dispor dessas informações como bem desejar à discricionariedade administrativa para fins de arrecadação que é o interesse maior da máquina estatal e das pessoas que controlam o estamento burocrático brasileiro (políticos de carreira, funcionários do alto escalão, partidos políticos que nunca saem do poder, etc).

O Fisco pode e vai usar da discricionariedade de “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” dada pelo art. 145, § 1º da CF, e não hesitará em utilizar todos os meios tecnológicos que o Estado puder pagar para isso. Não é à toa que a Receita Federal do Brasil é considerada um dos Fiscos mais eficientes em

arrecadação, e, sobretudo em tecnologia com fins nesta arrecadação. Em artigo da Revista Exame, em versão eletrônica é assim descrita a eficiência tecnológica do Fisco brasileiro:

É o lado tirânico de uma das máquinas de arrecadação mais eficientes do mundo, movida por 37 000 funcionários altamente qualificados. A Receita brasileira investe mais de 100 milhões de reais por ano — quase tudo em tecnologia e em sistemas de cruzamento de dados criados especialmente para pegar potenciais sonegadores.

(...)

Até 2014, a Receita vai renovar o maquinário e instalar programas mais poderosos de cruzamento de dados. Os 25 milhões de contribuintes que começaram a entregar as declarações no início de março passarão por um processamento mais eficiente na identificação de falhas.

Em 2012, com um aumento esperado de 8% na arrecadação, o Fisco deve superar pela primeira vez a marca de 1 trilhão de reais fisdado de empresas e cidadãos no prazo de um ano. (KROEHN, 2012)

3.6.3.2 *Superioridade legislativa e jurisprudencial em favor do Estado/Fisco em detrimento do contribuinte*

Outra agrura, fundamentada no axioma da *Debilidade do Fisco*, é a evolução legislativa destinada a corrigir comportamentos e fechar os espaços de atuação do contribuinte, além da tradição jurisprudencial. No Brasil, a técnica Legislativa e Regulamentar têm evoluindo bastante no sentido de uniformizar, regram a fiscalização, as condutas e práticas fiscais, sobretudo pela parte do contribuinte, encontrando as manobras realizadas por este e emitindo atos normativos que impedem tais práticas, muitas vezes ilegais. De fato é dever de o Estado inibir práticas ilegais, por meio da lei e da execução desta última, por outro lado, não se pode negar que o contribuinte perde significativa liberdade e é submetido à nítida assimetria de forças, ficando engessado pelo excesso de normas específicas e minuciosas de cunho comportamental, enquanto Fisco ganha maior liberdade pela tecnologia e pela legislação que atende precipuamente à necessidade arrecadatória que interessa bem aos anseios privados dos membros do Legislativo, do Executivo e do Judiciário.

O Estado brasileiro, em todo o fenômeno tributário, possui o poder normativo, o poder tecnológico na fiscalização e também detém a prevalência na jurisprudência, sobre o fundamento da *Debilidade do Fisco*. Novamente, a crítica de MARINS (2017) deve ser destacada. O doutrinador argumenta que “seguindo esse raciocínio” da *debilidade da Fazenda* “encontramos nos dias atuais acórdãos dos mais diversos Tribunais, inclusive dos Superiores, expressando a noção desprovida de comprovação factual” e ainda exemplifica:

Exemplo de nossas preocupações é o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional 1.732/2007, que propõe a adoção do axioma da debilidade fazendária ao *sugerir a equiparação fático-jurídica entre idosos, consumidores, alimentandos e a própria Fazenda Pública* com o objetivo de

justificar a existência de tratamento legislativo ‘privilegiado’ na execução fiscal. (MARINS, 2017, p. 21)

Marins segue argumentando que essa *debilidade da Fazenda* não passa de uma premissa falsa e que conduz a “falsas conclusões”, permitindo que “certas interpretações pretorianas da lei tributária (material, formal ou processual) acolham acriticamente as petições fazendárias, a qualquer custo, mesmo que em detrimento de garantias individuais”. O privilégio dado ao axioma da debilidade grassa no Processo Tributário, que “é construído ao gosto da jurisprudência (...) que atada ao raciocínio retrógrado de vulnerabilidade do Estado coloca o contribuinte em estado de grande desvantagem”.

3.6.3.3 Influxos de poder do Estado no Processo Administrativo Fiscal

Outro grande problema que testemunha contra a fragilidade do Fisco é penetração dos fluxos de Poder administrativo-tributário para dentro do Processo. Em outras palavras, atos autoritários, ilegalmente discricionários em prejuízo do contribuinte realizados pelos agentes públicos no seio tanto do Procedimento quanto no Contencioso do PAF. O que Marins chama de “Influxos de Poder”.

Estes “influxos” são caracterizados pela “contaminação do arbítrio na órbita da atuação tributária”. Sobretudo, esta contaminação de atos disparatados se dá na atuação da Administração, isto é, nos atos do Procedimento Fiscalizatório e na fase Litigiosa do PAF, mas pode acontecer também em menor medida no Processo Judicial Tributário, isto por que, os a penetração dos atos abusivos de poder administrativo-tributário se dá pela não sistematização e codificação do Direito Tributário Processual:

Pouco adiantará a refinada sistematização e codificação do Direito Tributário material (pelas quais tanto bradou Rubens Gomes de Sousa) **se se deixar ao relento de sólida construção principiológica e disciplinar** o Direito Tributário formal, e principalmente **o Direito Processual Tributário, dos quais fazem parte, respectivamente, os procedimentos encaminhados para o ato de lançamento e o processo contencioso** em sua dualidade (administrativo e judicial). (MARINS, p. 17) (Negrito nosso)

Tais “influxos de poder” que contaminam o PAF são exemplificados pelo reverenciado mestre, sobretudo no desrespeito comum da Administração Tributária ao Princípio da Verdade Material nos diversos procedimentos e atos processuais do PAF, tanto no contencioso quanto na fiscalização e no lançamento:

Entretanto, variadas práticas adotadas pela Administração fazendária conspiram contra a busca da verdade material. Presunções tributárias [ofensa ao *in dubio, pro contribuinte*], ficções legais [ofensa à Legalidade], pautas

fiscais, arbitramentos tributários, substituições ‘pra frente’ e outros expedientes de semelhante jaez, quando utilizados desnecessariamente, operando como autêntico ‘atalho’ ao dever de investigação, conculcam o primado da verdade material e, muitas vezes, sequer satisfazem a verdade formal. (...). (MARIS, p. 183) (colchetes nossos)

Da mesma forma, testemunha o tributarista Raul Haidar, afirmando que “em todos os níveis (federal, estadual ou municipal) agentes do Fisco estão a exercer suas atividades de forma cada vez mais abusiva, com o que acabam por estimular a litigiosidade”, e apresenta exemplos concretos em seu artigo para a Revista eletrônica CONJUR, *Fiscalização tributária comete abusos e incentiva litigiosidade dos contribuintes*:

Ao que parece a administração tributária brasileira resolveu tornar-se inimiga dos contribuintes. Primeiro, age como se todos eles fossem sonegadores até prova em contrário. Depois, criam todas as dificuldades para que eventuais falhas ou erros possam ser corrigidos sem que isso resulte em prejuízos enormes.

Já ocorreu, na área federal, uma autuação de cerca de 300 milhões, onde o contribuinte conseguiu êxito na esfera administrativa. Mas como o caso “vazou” na imprensa e teve grande impacto, a empresa acabou por ter sua credibilidade totalmente abalada, com o que encerrou suas atividades e deixou mais de 500 empregados na rua.

Em outro caso, agora na área do fisco estadual, o proprietário da empresa, logo após sofrer auto de infração, foi “intimado” a comparecer na Secretaria da Fazenda, onde um tal grupo de inteligência fazendária pretendia interrogá-lo, como se ali fosse uma repartição policial. Acompanhado de seu advogado, o empresário simplesmente recusou-se a declarar qualquer coisa, eis que não existe essa obrigação de prestar “depoimento” a qualquer fiscal. Ao que parece os fiscais desejavam constranger ou humilhar o comerciante, que, ainda quando acusado de sonegação, tem assegurados seus direitos ao respeito.

Os abusos ocorrem também no serviço público municipal. Um muito comum, aqui na maior cidade do país, é o agente fiscal visitar um contribuinte, lavrar termo de início de verificação e no mesmo ato entregar intimação para que o contribuinte encaminhe os livros e documentos à repartição.

O artigo 197 do Código Tributário Nacional obriga o contribuinte a prestar todas as informações à autoridade. Mas não cria a obrigação para o contribuinte, transformado em estafeta da repartição, levar livros e documentos até a repartição. Isso é obrigação do agente fiscal que não só pode mas sobretudo deve arrecadar os livros e documentos que entenda necessários ao seu trabalho.

O mesmo Código, no artigo 196, determina que, ao dar início ao trabalho de fiscalização, deve a autoridade fixar prazo para seu término. Temos visto, contudo, que documentos apreendidos pelo fisco ou levados pelo contribuinte à repartição, muitas vezes permanecem vários anos sem que tenham sequer seus pacotes abertos, o que só ocorre às vésperas da ocorrência do prazo decadencial, de forma a prejudicar a defesa do contribuinte e aumentar seus prejuízos ante possível autuação. Quando o fisco retém documentos além de prazo razoável, deve o contribuinte ingressar em juízo para obtê-los de volta. (HAIDAR, 2015)

3.6.3.4 Vulnerabilidade real do contribuinte

O contribuinte é, hodiernamente e de fato, a verdadeira parte mais vulnerável na relação tributária material e formal, inclusive a etapa arrecadatória-processual. James Marins lista, definitivamente, pelo menos três aspectos gerais em que o contribuinte é claramente mais vulnerável e fraco frente ao Estado: (a) Vulnerabilidade Material que se desdobra na (a.1) Vulnerabilidade político-legislativa e na (a.2) Vulnerabilidade político-econômica; (b) Vulnerabilidade Formal que se subdivide na (b.1) Vulnerabilidade cognoscitiva, (b.2) Vulnerabilidade tecnológica e na (b.3) Vulnerabilidade administrativa; (c) Vulnerabilidade Processual que se estende à (c.1) Vulnerabilidade processual administrativa e à (c.2) Vulnerabilidade processual-jurisdicional.

Por fim, sendo este argumento, em primeira patente, do referido doutrinador, finaliza-se o argumento deste item com a citação argumentativa definitiva de James Marins:

A vulnerabilidade do contribuinte, que se deduz desse tríplex apoderamento do Estado e, portanto, da Fazenda Pública, leva à existência de sensível assimetria de forças entre credor-estatal e cidadão contribuinte e fornece o fundamento para conceituar, sinteticamente, a vulnerabilidade do contribuinte como *a condição factual susceptibilidade do cidadão diante da tríplex função exercida pelo Estado no âmbito da relação tributária.* (MARINS, p. 22)

3.6.4. Garantia constitucional, Direito humano e Cláusula pétrea

Tendo já demonstrado as questões fáticas de fenomenologia dos processos e as questões de inspiração jurídica, aplicadas especialmente ao Processo Administrativo Fiscal, que o tornam tão indispensável ao contribuinte para o exercício de seus direitos fundamentais, bem como para que se lhe garanta esses direitos concretamente, através da sua forma garantista, se torna agora, necessário apresentar o argumento ápice de todo o item 8 de que o PAF é sim garantia constitucional *insuprimível* ao patrimônio jurídico do contribuinte.

Garantia Constitucional. Demonstrada a relação estreita do PAF com as garantias constitucionais processuais do art. 5º, incisos LIII, LIV, LV, LVI e LX, sobretudo a do *Devido Processo Legal* e do *Contraditório* e da *Ampla Defesa*, e em como estes preceitos em abstrato se transmutam na instalação concreta do um *Devido Processo Administrativo Tributário Substancial e Procedimental* carregado e informado pela eficácia daqueles postulados constitucionais, cabe agora lembrar que o PAF é insuprimível pelo simples fato de que ele é a expressão específica de um Direito Humano na seara tributária.

Direito Humano. De fato, o gênero *processo* só veio a ser positivado na Constituição Federal como garantia fundamental, pelo fato de ser notavelmente um Direito Humano. O direito ao *Processo Justo* – o *Devido Processo Legal* – como já foi colocado tem sua origem na *Magna Charta Libertatum*, nos tempos pré-constitucionalismo, onde os homens descobriram e fortaleceram a afirmação dos seus direitos mais elementares como seres humanos visando a plena liberdade. Todos os direitos reconhecidos nesse período são chamados de Direitos de Primeira Geração, dentre os quais o direito ao processo como garantias à liberdade, primado caríssimo à humanidade do indivíduo.

Também já foi admitido como premissa que a cláusula do *Devido Processo Legal* elevou o instrumental *processo* como um valor em si mesmo que aponta, indica para a dignidade humana e para a proteção da liberdade do indivíduo por todos os meios idôneos, ainda que esteja sujeito por sanções ou poderes tributários. E é esta concepção axiomática de *processo* que se quer destacar no Processo Administrativo Fiscal, algo de que já gozam os processos judiciais.

É pela *noção material* do direito fundamental ao processo justo que se reconhece o processo como direito do homem ou direito humano justamente por se relacionar e possuir a mesma finalidade da *dignidade da pessoa humana*, conforme explica Gilmar Mendes:

Nessa perspectiva, não se pode deixar de considerar a intrínseca relação entre *devido processo* e dignidade humana existente no Estado Democrático de Direito. Como amplamente reconhecido, o princípio da dignidade da pessoa humana impede que o homem seja convertido em objeto dos processos estatais.

[...]

Assim, tal como a garantia do devido processo legal, o princípio da dignidade da pessoa humana cumpre função subsidiária em relação às garantias constitucionais específicas do processo. (2013, posição 25193;25205, e-book)

É, portanto, fundamentalmente material à proteção da dignidade humana o processo, pelo que, não existindo a injustiça se instala e oprime o indivíduo (MENDES, 2014, p. 146): “Os direitos e garantias fundamentais, em sentido material, são, pois, pretensões que, em cada momento histórico, se descobrem a partir da perspectiva do valor da dignidade humana”.

Como tal, o *axioma processo*, como todos os direitos humanos, goza do atributo da Indisponibilidade e Inalienabilidade, o que quer dizer que é indispensável à concretização da dignidade humana, em promoção de justiça para com o indivíduo e proteção da sua liberdade:

Os autores que sustentam a tese da inalienabilidade afirmam que ela resulta da fundamentação do direito no valor da dignidade humana – dignidade que costumam traduzir como consequência da potencialidade do homem de ser autoconsciente e livre. Da mesma forma que o homem não pode deixar de ser homem, não pode ser livre para ter ou não dignidade, o que acarreta que o Direito não pode permitir que o homem se prive da sua dignidade (MENDES, 2014, p. 146)

Entretanto, se coordenam tanto a natureza de direito humano quanto a fundamentalidade positivada desse mesmo direito ao *processo justo*. É na constitucionalização do Direito Humano que este se torna no chamado Direito Fundamental, segundo Gilmar Mendes:

Outra característica associada aos direitos fundamentais diz com o fato de estarem consagrados em preceitos da ordem jurídica. Essa característica serve de traço divisor entre as expressões *direitos fundamentais* e *direitos humanos*.

A expressão *direitos humanos*, ou *direitos do homem*, é reservada para aquelas reivindicações de perene respeito a certas posições essenciais ao homem. São direitos postulados em bases jusnaturalistas, contam índole filosófica e não possuem como característica básica a positivação numa ordem jurídica particular. A expressão *direitos humanos*, ainda, e até por conta da sua vocação universalista, supranacional, é empregada para designar pretensões de respeito à pessoa humana, inseridas em documentos de direito internacional.

Já a locução *direitos fundamentais* é reservada aos direitos relacionados com posições básicas das pessoas, inscritos em diplomas normativos de cada Estado. São direitos que vigem numa ordem jurídica concreta, sendo, por isso, garantidos e limitados no espaço e no tempo, pois são assegurados na medida em que cada Estado os consagra. (MENDES, 2014, p. 150, 151)

Antes de sua positivação, o *direito humano ao processo* chama atenção para sua substancialidade umbilicalmente ligada ao aspecto da condição humana da liberdade e, conseqüentemente sua dignidade total, e na sua positivação em texto constitucional, o *direito fundamental ao processo* chama atenção ao seu reconhecimento como base, fundamento tanto do homem, quanto do ajuntamento humano social que sustenta o Estado.

Entretanto, Gilmar assevera: “Essa distinção conceitual não significa que os direitos humanos e os direitos fundamentais estejam em esferas estanques, incomunicáveis entre si. Há uma interação recíproca entre eles” (MENDES, Gilmar Ferreira, 2014, p. 152. e-book)”.

Cláusula Pétreia. Compreendida a natureza jurídico-humana do direito ao Processo Administrativo Fiscal em proteção à liberdade do contribuinte, a última aplicação investigativa acadêmica desta pesquisa será a da compreensão de que o PAF não pode ser suprimido pelo Poder Legislativo da ordem jurídica brasileira.

Uma vez que o PAF a concretização da eficácia constitucional do Princípio do Devido Processo Legal, aquele acaba por fazer parte do rol daquilo que a Doutrina constitucional convencionou chamar Cláusulas Pétreas. Estas cláusulas estão elencadas no inciso IV, § 4º do art. 60 da CF 88:

Art. 60 (...)

§ 4º. **Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:**

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação de poderes;

IV – **os direito e garantias individuais.**

A expressão Cláusula Pétrea diz respeito a elementos normativos que fazem parte da ordem Constitucional e que não podem ser dela retirados nem pelo Poder Constituinte Derivado Reformador, ao contrário dos demais elementos constitucionais que podem ser alterados ou até suprimidos pelo uso das Emendas Constitucionais de reforma. Assim, o direito fundamental do Devido Processo Legal jamais pode ser objeto de Emenda, em que até mesmo a proposta de Emenda com tal conteúdo nem mesmo será aceita pelo Poder Legislativo.

Mas o PAF, por sua vez está contido implicitamente na cláusula do Devido Processo Legal. É o que se chama de Cláusula Pétrea implícita, mesmo que, mesmo não mencionada expressamente, constitui elemento contido naquela. Senão veja-se o magistério de Heleno Torres:

No Brasil, a extinção do processo administrativo fiscal, com as garantias do devido processo legal, por força dos art. 5º, LIV e LV, e art. 60, § 4º, da Constituição, só poderia ocorrer mediante instauração de novo poder constituinte, por tratar-se de cláusula pétrea, defesa a supressão até mesmo por emenda à constituição. (TORRES, 2015)

A colocação do PAF no rol das *Cláusulas Pétreas* dá o golpe final no argumento da suprimibilidade dessa forma processual fiscal, conduzindo à reafirmação da sua natureza de direito fundamental e da sua insuprimibilidade. Assim, o PAF se torna insuprimível pela dupla carga de insuprimibilidade derivada da natureza de jurídico-humana do instrumental “Processo” e ao mesmo tempo derivada da força normativa da Constituição na posituação daquele direito e na norma de criação do núcleo duro da CF 88, assim denominado cláusulas pétreas.

4 CONCLUSÃO

Finalmente, esgotados os tratamentos desta pesquisa, chega-se à conclusão acadêmica. Esta pesquisa se desenvolveu sobre o instituto do Processo Administrativo Fiscal e suas estreitíssimas relações principiológicas com os Princípios do *Devido Processo Legal*, do *Contraditório* e da *Ampla Defesa* bem como os demais princípios fundamentais de natureza processual.

Os primeiros itens se dedicaram a descrever o PAF estruturalmente segundo a forma instituída no Dec. nº 70.235/72, de maneira que se possa compreendê-lo no seu aspecto mais elementar, visto não ser um processo complexo do ponto de vista estrutural. O trabalho, portanto, se volveu desse aspecto básico, para sua fundamentalidade valorativa mais complexa. Ou seja, depois de conhecer a forma básica, era necessário apresentar a natureza e depois os princípios que informam o PAF fundamentalmente. Assim, expôs-se de maneira sucinta o que é o PAF segundo o Dec. nº 70.235/72. Identificou-se quais são os princípios constitucionais que informam o Processo Administrativo Fiscal e qual a relação entre estes princípios e o PAF.

O objetivo central desta pesquisa era determinar se o Processo Administrativo Fiscal é, de fato, uma Garantia constitucional insuprimível ao patrimônio jurídico fundamental ao contribuinte tanto em sua natureza quanto em sua forma.

Para se cumprir os objetivos do trabalho e comprovar a hipótese, a pesquisa desenvolveu-se para a complexidade dos princípios que informam, edificam e dão gênese ao PAF. Para tanto, foi-se identificada o protagonismo do *Devido Processo Legal* e como o PAF é a expressão concreta desse princípio dentro da Administração Tributária. Juntamente a este axioma, foram analisados o *Contraditório* e a *Ampla Defesa* como corolários daquele e que juntamente àquele transformam o PAF, como instrumento, em uma garantia fundamental de natureza processual destinada a proteger o contribuinte.

Passou-se a partir daí a desenvolver uma argumentação que visava expor exaustivamente que o PAF é uma Garantia Fundamental Insuprimível. Partindo do referencial teórico de Heleno Torres e James Marins, os quais primeiramente lançaram esta hipótese buscou-se descobrir qual função principiológica das garantias constitucionais identificadas na existência, concepção, forma estrutural e devido processamento do PAF – o *Devido Processo Legal*, o *Contraditório* e a *Ampla Defesa* – considerando que esta incidência se dá por meio da Força Normativa da Constituição.

Ao analisar essa eficácia normativa dos princípios constitucionais determinou-se, que devido a toda a carga principiológica transmitida dos princípios para o PAF, este pode ser aceitável, inequivocamente, como verdadeira garantia constitucional, em sua totalidade, admitindo a conclusão de que essa carga principiológica transforma o PAF, comprovadamente uma garantia constitucional.

Comprovadamente uma garantia constitucional, o PAF é insuprimível mesmo pelo Poder Constituinte Derivado Reformador. Isto se dá pelo fato de ser o PAF um fenômeno preexistente à forma legal, subsistente na relação litigiosa Fisco-Contribuinte. Sua insuprimibilidade é afirmada também por ser ele um instrumento indispensável de celeridade no julgamento das lides tributárias e de desafogamento do Poder Judiciário.

Mas o que comprova finalmente a natureza de garantia constitucional do PAF e sua insuprimibilidade é o seu modelo e a sua premissa inspirada do Garantismo Penal e do Sistema Processual Penal Acusativo, bem como a comprovação de sua natureza de *Direito Humano* e *Cláusula Pétreia*. O PAF é da forma estrutural que é, pois os seus fundamentos axiomáticos são a Garantia do *Devido Processo Legal* na construção de um modelo Garantista tributário, tal qual é no garantismo penal, e sua relação genética com aquele super-princípio o transforma num *Direito Humano* e numa *Cláusula Pétreia* tal como o *Devido Processo Legal* o é.

Diante do alto grau de certeza dos argumentos expostos, crê-se que a hipótese deste trabalho é comprovada, a saber: “O Processo Administrativo Fiscal é uma Garantia constitucional insuprimível ao patrimônio jurídico fundamental do contribuinte tanto em sua natureza quanto em sua forma”.

Por fim há de se asseverar, como considerações finais, que as conclusões deste trabalho ainda necessitam ser mais bem estudadas, ainda mais a respeito das aplicações cabíveis ao Processo de Consulta Fiscal, a outra espécie de processo Administrativo Fiscal não estudada neste trabalho. Contudo, considera esta pesquisa ter promovido exaustivo avanço e desenvolvimento acadêmico do Direito Processual Administrativo Tributário, sobretudo quanto a uma teoria geral do Processo Administrativo Tributário.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais/ Robert Alexy**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ARAÚJO, Ana Lúcia Menezes. **A Ampla Defesa no processo administrativo tributário**. UNB, Brasília, 2008.
- BRASIL. DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. **Processo administrativo fiscal e outras providências**, Brasília, DF, mar. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm>. Acesso em: 06 dez. 2017.
- BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília, DF, out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 06 dez. 2017.
- CANOTILHO, J.; MENDES, G.; SARLET, I.; STRECK, L. **Comentários à constituição do Brasil/ J.J. Gomes Canotilho...[et al.]**. São Paulo: Saraiva/ Almedina, 2013.
- Haidar, Raul. **Fiscalização tributária comete abusos e incentiva litigiosidade dos contribuintes**. CONJUR - Consultor Jurídico, 30 nov. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-30/justica-tributaria-fiscalizacao-comete-abusos-incentiva-contencioso>>. Acesso em 29 dez. 2017.
- HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. [S.l. : s.n.], [20--?] Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4147565/mod_resource/content/0/A%20Forca%20Normativa%20da%20Constituicao%20-%20Hesse.pdf> . Acesso em: 20 dez. 2017.
- KROEHN, Márcio. **O Lado B da Receita Federal**. Revista Exame, 12 abr. 2012. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/revista-exame/o-lado-b-da-receita-federal/>>. Acesso em 23 dez. 2017.
- LEMBO, Cláudio. **A pessoa: seus direitos / Cláudio Lembo**. Barueri, SP: Manole, 2007.
- MARINONI, L.; ARENHART, S.; MITIDIERO, D. **Novo curso de processo civil [livro eletrônico]: teoria do processo civil, volume 1/ Luiz Guilherme Marinoni...[et al.]**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.
- MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial/ James Marins**. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MENDES, G.; BRANCO, P. **Curso de direito constitucional/ Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, **Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial/ Diogo de Figueiredo Moreira Neto.** - 16. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2014.

TÁVORA, N.; ALENCAR, R. **Curso de direito processual penal.** 11. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Processo administrativo fiscal é garantia constitucional insuprimível.** CONJUR - Consultor Jurídico, 13 mai. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-mai-13/consultor-tributario-processo-administrativo-fiscal-garantia-constitucional-insuprimivel>>. Acesso em 16 dez. 2017.

Matos, Diego Monteiro

O processo administrativo fiscal como garantia constitucional insuprimível/Diego Monteiro Matos. – São Luís, 2017.

63 Fls.

Monografia (Bacharel em Direito) – Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, 2017.

1. Direito tributário – Brasil
2. Processo (Direito)
3. Processo administrativo tributário
4. Garantia constitucional