

TEORIA GERAL DO PROCESSO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

GENERAL THEORY OF THE SANCTIONING TAX PROCESS: CONSTITUTIONAL PRINCIPLES

ALESSANDRO DEL COL

Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Católica de São Paulo.
Especialista em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas.
Especialista em Direito Privado pela Universidade Cândido Mendes.
Especialista em Direito Público pela Escola Paulista de Direito.
Procurador da Fazenda Nacional em Jundiaí/SP.
mr.delcol@gmail.com

Resumo: O presente estudo tem por objeto analisar a aproximação ou a permeabilidade e aplicação dos princípios constitucionais processuais penais e processuais civis no Direito Tributário Sancionador, como uma das vertentes do *jus puniendi* estatal, visando a construção de uma teoria geral e base principiológica, com seu conteúdo garantístico e seus valores que orientam e trazem organicidade na interpretação de todas as normas jurídicas relacionadas relação jurídica punitiva tributária. Esta pesquisa científica busca identificar os princípios constitucionais adequados e intercambiáveis para aplicação nesta área, a sua amplitude, a ordenação nos marcos legislativos e construção da jurisprudência constitucional. O método utilizado é o hipotético-dedutivo, por meio de pesquisa legal, doutrinária e jurisprudencial.

Abstract: The present study aims to analyze the approximation or permeability and application of the constitutional principles of criminal proceedings and civil proceedings in Sanctioning Tax Law, as one of the aspects of the state *jus puniendi*, aiming at the construction of a general theory and principle basis, with its content guarantee and its values that guide and bring organicity in the interpretation of all legal norms related to the punitive tax legal relationship. This scientific research seeks to identify the appropriate and interchangeable constitutional principles for application in this area, their amplitude, the ordering of legislative frameworks and the construction of constitutional jurisprudence. The method used is the hypothetical-deductive, through legal, doctrinal and jurisprudential research.

Palavras-chaves: direito tributário sancionador; princípios constitucionais; permeabilidade; teoria geral; sanção tributária.

Keywords: tax law sanctioning; constitutional principles; permeability; general theory; tax sanction.

Sumário: 1. Introdução - 2. Princípio do Devido Processo Legal: 2.1. Princípio do Contraditório; 2.2. Princípio da Ampla Defesa - 3. Princípio da Presunção de Inocência - 4. Princípio do *In Dubio Pro Reo* - 5. Princípio do Julgador Competente - 6. Princípio da Razoável Duração do Processo - 7. Conclusões - 8. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A teoria, na ciência do direito, é a construção dogmática de um corpo ou conjunto de conceitos sistematizados que se permite o conhecimento de um dado domínio da realidade. Exige a visão do todo, baseado num conjunto organizado e sistematizado de hipóteses para a verificação, confirmação ou correção, a fim de explicar e justificar

uma realidade. E pode ser definida como a representação geral de todas as formas de conhecimento, fundadas em princípios ou diretrizes que decifram a estrutura das regras jurídicas.

Nesse passo, com base neste conceito de teoria, é indispensável buscar a sistematização do conceito e natureza jurídica da sanção tributária junto à evolução de um processo administrativo e a influência de princípios ou diretrizes constitucionais aplicáveis, numa construção dogmática sob o aspecto processual com aspectos de garantia no desenvolvimento do *ius puniendi* estatal, essencial para o alcance do interesse público.

O Direito Tributário Sancionador decorre da potestade do Estado na aplicação de sanções jurídicas contra as diversas violações do dever jurídico imposto por norma jurídica válida, e, em contrapartida, encontram-se sujeitos aos princípios gerais de repressão, que no Direito Constitucional buscam a preservação e garantias de direitos fundamentais, limitando ou sistematizando os poderes estatais.

Assim, exsurge na dogmática uma aproximação ou permeabilidade dos princípios constitucionais construídos para controlar a atividade punitiva do Estado, com desenvolvimento no Direito Processual Penal e Processual Civil com aptidão para serem aplicados no Direito Tributário Sancionador, aos quais podem ser incorporados a um Direito Processual Punitivo, cabendo a investigação da extensão e profundidade destas diretrizes, em razão de potenciais distinções entre as sanções tributárias e as sanções penais.

Este trabalho possui a pretensão de contribuir com a construção da teoria geral e sua base principiológica do Direito Tributário Sancionador. No Capítulo 2 será abordado o Princípio do Devido Processo Legal e sua implicação nos Princípios constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa. Trataremos nos Capítulos 3 e 4 do Princípio da Presunção de Inocência e do *In Dubio Pro Reo*. Analisaremos no Capítulo 5 a aplicabilidade do Princípio do Julgador Competente. E, no Capítulo 6, a pesquisa ingressará na sujeição das sanções tributárias ao Princípio da Razoável Duração do Processo. Ao final, encontram-se as conclusões e as referências desta pesquisa científica

2. PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

A Constituição Federal de 1998 contempla de forma categórica e expressa, no Artigo 5º, inciso IV que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, elevando a categoria de vetor axiológico, constituindo num epicentro no direito de defesa de todos os cidadãos contra os atos do Estado que importem em restrições de direitos, especialmente, no exercício do *jus puniendi* estatal, que atentem contra o direito de liberdade em sua acepção ampla e ao direito de propriedade sobre seus bens.

Este princípio constitucional decorre do sobreprincípio da justiça e isonomia¹ que pretende atribuir o valor de justo e correto, conferindo tratamento isonômico na imposição das sanções tributárias, de acordo com o elemento diferencial e o regime jurídico atribuído as situações diferenciadas.

Em sua vertente adjetiva ou processual confere a qualquer pessoa a garantia de vindicar um julgamento que ocorra dentro de regras procedimentais elaboradas pelo Poder Legislativo com previsão de uma autoridade competente, dotada de imparcialidade, e que este processo legalmente estabelecido, seja justo e adequado, informado pelos valores e princípios da justiça.²

O jurista James Marins de Souza aponta que a cláusula *procedural due process* expressa as garantias elementares das quais derivam inúmeras normas processuais, conferindo o direito a submissão à autoridade competente ao contraditório e à ampla defesa com os meios e os recursos a ela inerentes, representando verdadeiro *sine qua non* de validade constitucional.³

O Direito Tributário Sancionador não pode se desenvolver sem levar em consideração a prevalência do direito de defesa, exurgindo a garantia constitucional do devido processo legal. Assim, o processo administrativo tributário deve ser condicionado e orientado em busca constante do equilíbrio de forças, da paridade de armas,⁴ ao mesmo tempo em que se destina a apuração de responsabilidade por violação às normas jurídicas e imposição de sanções tributárias.

No entanto, nesta relação jurídica processual, que ampara o exercício do *jus puniendi* estatal, deve haver valorações e escalonamentos diferenciados dos direitos de defesa, em contraposição aos atos estatais dotados de compulsoriedade e de arbitrariedade, resultando assim, uma equalização deste conflito de interesses.⁵

Com efeito, para que seja válida a imposição de uma sanção tributária pela autoridade administrativa, é condição de validade que se desenvolva dentro de um processo estabelecido por parâmetros legislativos em seu conteúdo formal e material, que viabilize o exercício do contraditório e da ampla defesa, princípios constitucionais que decorrem do devido processo legal com caráter instrumental.

O devido processo legal é um feixe condutor que capitaliza um conjunto de garantias processuais, assegurando às partes o pleno exercício das prerrogativas adjetivas e a defesa em sua plenitude, legitimando o próprio processo, de acordo com a estipulação de normas processuais instituídas por meio de lei em seu aspecto formal e material, em busca de uma solução correta e justa.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. ver. São Paulo: Noeses, 2018, p. 292-299.

² NOVELINO, Marcelo. *Direito constitucional*. 6. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Método, 2012, p. 576.

³ SOUZA, James J Marins. *Direito processual tributário brasileiro*. 13. ed., rev. e atual. São Paulo: Tompson Reuters, 2020, p. RB-5.8.

⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; GARCIA, Flávio Amaral. A principiologia no direito administrativo sancionador. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, ano 11, n. 43 out./dez. 2013.

⁵ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 7. ed. São Paulo: Tomson Reuters Brasil, 2020, p. RB-6.6.

O direito de defesa que se encontra protegido pelo Princípio Constitucional do Devido Processo Legal, no âmbito do processo administrativo fiscal é elevado à condição de validade do ato administrativo, no qual a sua inobservância ou desrespeito acarreta a nulidade absoluta do processo.

O devido processo legal confere às partes, especialmente no processo administrativo sancionador, que sujeita ao exercício do *jus puniendi* estatal, a garantia de paridade de armas de modo a estabelecer um equilíbrio de forças, conferindo uma igualdade entre as partes, que em matéria punitiva deve ser interpretada extensivamente,⁶ com ampliação de seu espectro de proteção, servindo ainda como instrumento para julgamento imparcial.⁷

O Processo Tributário Sancionador se materializa com supedâneo na cláusula geral do *due process of law*, constante do Artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal, possuindo como garantia formal a observância de regras processuais que asseguram as partes o direito ao contraditório e à ampla defesa,⁸ como base principiológica para sustentação de um julgamento justo e adequado, sempre direcionado ao interesse público que o sistema jurídico protege em última instância.

2.1. Princípio do Contraditório

O Princípio do Contraditório, com estatura constitucional a partir da Constituição de 1946, e atualmente previsto no inciso LV do Artigo 5º da CRFB, tem estruturação de regra no sentido de que “aos acusados em geral são assegurados o contraditório”, no qual se instrumentaliza em três aspectos: i) direito de informação de todos os atos do processo; ii) direito de reação; iii) direito de produzir provas.

No processo administrativo tributário, que se caracteriza pela potencialidade da imposição de sanção tributária, o contraditório somente se inicia com a etapa contenciosa no momento que ocorre a transformação de mero procedimento em processo, quando o contribuinte registra o seu inconformismo por meio da apresentação de defesa ou impugnação.

Vale dizer, nos procedimentos iniciais de averiguação como solicitações de informações e documentos pela autoridade administrativa ou no cumprimento de deveres instrumentais como a apresentação de declarações no lançamento por homologação, não há a incidência do Princípio do Contraditório, que depende dos efeitos do litígio administrativo, normalmente, após o procedimento de fiscalização com a expedição do auto de infração, cientificando-se o contribuinte para validade do ato administrativo, em processo administrativo tributário.

⁶ ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. *Revista de Informação Legislativa* (Senado Federal), ano 25, n. 97, jan/mai 1988, p. 131.

⁷ ATALIBA, Geraldo. Princípios informativos do contencioso administrativo federal. *Revista de Informação Legislativa* (Senado Federal), ano 15, n. 58, abr/jun 1978, p. 134.

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

Aos acusados é assegurado o direito à informação ampla, completa e adequada dos fundamentos de fato e de direito que recaem sobre as infrações constantes do antecedente normativo, não se admitindo a imposição de sigilo nas imputações e provas carreadas no processo administrativo ou a criação de obstáculos que restrinjam o exercício deste direito. É corolário deste aspecto do contraditório o direito à certidão, aos documentos e suas cópias autenticadas de peças de quaisquer processos, inclusive de terceiros, a ciência de atos processuais, dos despachos e decisões que devem ser claras.

Por essa razão, o Artigo 9º do Decreto Nº 70.235, de 1972, estabelece que o lançamento fiscal e a imposição de penalidade devem ser delimitados no auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo ou penalidade, instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova, de modo a assegurar a plenitude da informação e possibilitar o exercício do contraditório. E, ainda, no Artigo 10º, o auto de infração deve conter de forma clara o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato e a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Em outro aspecto, o direito ao contraditório assegura o direito de vista fora da repartição, se físico, por meio de defesa técnica e representado por advogados, conforme instrumentaliza o Artigo 7º, inciso VI, alínea “c” da Lei Nº 8.906, de 4 de julho de 1994, não se admitindo a sua obstaculização, salvo se forem concedidas cópias dos autos.⁹

A Lei Nº 11.196, de 2005 e a Lei Nº 12.685, de 2013, que alteraram as disposições do Decreto Nº 70.235, de 1972, permitiu que os atos administrativos de comunicação e desenvolvimento do processo administrativo podem ser realizados de forma eletrônica, assim, o direito de vista fora da repartição perde relevância, na medida em que qualquer contribuinte e seus mandatários podem ter acesso na íntegra e a qualquer momento do processo e seus elementos de prova.

O Princípio do Contraditório, no processo administrativo tributário, em um segundo momento contempla o direito de reação às imputações constantes nos autos de infração, que são corporificados nas defesas, nas impugnações, nas manifestações de inconformidade ou recursos administrativos.

Este aspecto do direito de defesa importa na garantia de ser ouvido através da autodefesa no qual o próprio contribuinte apresenta as suas razões de forma justificada e amparadas por elementos fáticos e provas diretamente à autoridade fiscal,¹⁰ ou defesa técnica, por meio de profissional habilitado como advogados inscritos da Ordem dos Advogados do Brasil ou por meio de outros mandatários (por exemplo, contadores).

⁹ Cf. Artigo 38 da Lei Nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

¹⁰ GUARDIA, Gregório Eduardo Raphael Selingardi. Princípios processuais no direito administrativo sancionador: um estudo à luz das garantias constitucionais. São Paulo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, vol. 109, jan/dez 2014, p. 773-793.

Juan J. Zornoza Perez¹¹ informa que no procedimento sancionatório espanhol é reservado aos acusados o direito à audiência perante a autoridade administrativa competente, como garantia elementar, tornando-o um requisito essencial para o trâmite de todo o procedimento deste tipo, sob pena de nulidade por violação à um direito fundamental.

Na doutrina brasileira destaca-se Ricardo Lobo Torres¹² que defende o direito fundamental à audiência no processo administrativo tributário como extensão do direito ao contraditório e da ampla defesa, fundamentando na democracia deliberativa e no Estado cooperativo, assumindo a processualidade fiscal uma característica dialógica¹³ emanada da complexidade que envolve esta relação jurídica com alta significação econômica.

No processo administrativo tributário brasileiro se adota o Princípio do Formalismo Moderado e da Celeridade,¹⁴ no sentido de que os atos processuais devem assumir formas simples, mas suficientes ao objetivo que é assegurar a demonstração dos fatos com grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados, destinando-se à sua finalidade, observando-se, apenas as formalidades essenciais, bem como, imprimir uma agilidade com vistas à economicidade e alcance da eficiência.

Em razão da simplicidade que cercam os processos fiscais, notadamente por ser adotado no Brasil a unidade de jurisdição, o Decreto N° 70.235, de 1972, não prevê de forma expressa uma fase saneadora, exceto a realização de diligências ou de prova pericial, desde que justificadas, denotando-se uma incompatibilidade de audiência prévia¹⁵ com a finalidade de ouvir o contribuinte ou seu representante para obtenção de um depoimento pessoal, que notoriamente, é mera reprodução do conteúdo da defesa apresentada por escrito, sem que isso implique em ofensa ao contraditório.

A amplitude dos direitos de defesa no Direito Penal é mais acentuada, pois versa sobre a liberdade pessoal, bem jurídico indisponível, de modo que no processo administrativo tributário a ausência de audiência prévia do contribuinte não importa em nulidade, pois não se realiza o interrogatório como meio de prova ou de defesa,¹⁶ a tese defensiva é única e as nulidades estão taxativamente previstas nas normas reguladoras do processo administrativo fiscal.¹⁷

¹¹ PEREZ, Juan J. Zornoza. *El sistema de infracciones tributárias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid (Espanha): Civitas, 1992, p. 120.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. O direito à ampla defesa e a processualidade tributária. 2006. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. Vol. 30, n. 64, jul-dez 2006, p. 9-20.

¹³ GONÇALVES, Carla de Lourdes. PINHEIRO, Hendrick. Impactos no NCP/15 no processo administrativo fiscal. *XIII Congresso do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. 50 anos do Código Tributário Nacional*.

¹⁴ Cf. Art. 2º do Dec. 7.574, de 29 de setembro de 2011.

¹⁵ AMARAL, Davi Cossi do. ROSENBLATT, Paulo. A concomitância do processo administrativo tributário com o processo judicial: o mandado de segurança para controle de legalidade do contencioso administrativo fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, n.47, p. 500-524. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral.

¹⁶ TÁVORA, Nestor. ALENCAR, Rosmar Rodrigues. *Curso de processo penal*. 8. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 428-429.

¹⁷ Cf. Art. 59 do Decreto N° 70.235, de 6 de março de 1972.

Ademais, uma das facetas do Princípio do Contraditório é que a ausência de defesa técnica por opção do contribuinte, não constitui em nulidade do ato administrativo, pois encerra uma faculdade processual a ser exercida por ele.

O contraditório, no seu aspecto material, deve garantir aos acusados em geral, notadamente na imposição de uma penalidade administrativa, a real possibilidade de apresentar argumentos extintivos, modificativos ou constitutivos sobre os fatos e direitos em que sem funda a imputação, incluindo todas as suas características e profundidade, sob pena de conceder um contraditório meramente formal, não servindo de elemento formador de convicção ao julgador.

Com efeito, deve ser reservado ao acusado o direito de contrapor todos os fatos imputados e documentos apresentados por último, incluindo os extemporâneos ou apresentados por terceiros, como através de prova emprestada¹⁸ ou oriunda de outra relação jurídica como a processual penal. A ausência de nova oportunidade de manifestação ou inversão das fases de impugnação no processo administrativo tributário importa em nulidade absoluta, por ofensa ao princípio do contraditório.

O Princípio do Contraditório exige a observância irrestrita de intimação prévia de todos os atingidos pela decisão administrativa para a apresentação de defesa, para oferecer todos os argumentos que reputar relevantes e indispensáveis ao julgamento, de acordo com as normas processuais.

O terceiro aspecto do Princípio do Contraditório envolve o direito dos acusados em processo administrativo tributário de apresentar e produzir provas de suas alegações defensivas se contrapondo às imputações realizadas pelo Poder Público.

O saudoso mestre Geraldo Ataliba aponta que o direito à produção de provas no processo administrativo tributário deve ser o mais amplo possível, para fazer frente à relevância dos direitos que visam assegurar, não se sujeitando a condicionamentos e “à limitação da mentalidade daquele que deva deferir”.¹⁹

O direito de produzir provas é corolário do conjunto de garantias fundamentais que decorrem da Constituição Federal e por se consubstanciar em faculdades processuais não possuem natureza absoluta, mas não se desenvolvem ao largo das normas processuais, que decorrem da cláusula *due process law*, consolidando em prerrogativas inafastáveis.

É um direito marcado pela disponibilidade de seu exercício pelo titular no âmbito do processo administrativo sancionador, que possuindo uma amplitude menor que no Direito Penal, mas que o Estado não pode obrigar o acusado a se defender ou

¹⁸ HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999, p. 219.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Princípios informativos do contencioso administrativo federal. *Revista de Informação Legislativa* (Senado Federal), ano 15, n. 58, abr/jun 1978, p. 134.

substituí-lo, possibilitando ainda, a utilização da técnica do silêncio ou omissão na produção de provas²⁰ como defesa.

Para validade do processo administrativo punitivo tributário é indispensável a oportunidade de defesa com a produção de provas idôneas, não se admitindo que a autoridade administrativa indefira tal pretensão e aplique uma penalidade, desde que sejam observados todos os critérios legais ao exercício deste direito. Vale dizer, o indeferimento de provas deve ser realizado através do desenvolvimento de um ônus argumentativo com maior densidade pela autoridade administrativa como a impertinência, a impossibilidade de realização, dentre outros critérios.

O Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972 assegura aos acusados o direito a ampla produção de provas que devem ser indicadas na impugnação, sendo que as provas documentais devem ser instruídas com a defesa sob pena de preclusão,²¹ salvo se decorrente de impossibilidade de produção, referir-se a fato ou direito superveniente ou destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente produzidas nos autos.

A prova pericial ou a realização de diligências são modalidades de produção de provas em processo administrativo fiscal, que podem ser realizadas de ofício pela autoridade julgadora ou mediante requerimento do acusado, com a nomeação prévia de perito, a indicação de assistente técnico, a oferta pelas partes de quesitos e a intimação para acompanhamento. A legislação prevê a desnecessidade ou a impraticabilidade como hipóteses, para o indeferimento da produção de prova pericial.²²

No processo administrativo tributário somente se admite a prova lícita, assegurando a isonomia na produção probatória idônea entre a Fazenda Pública e o acusado no tocante aos meios, tanto em seu aspecto processual ou material.

A proibição de utilização de provas ilícitas no âmbito do processo administrativo decorre da interpretação do inciso LVI do Artigo 5º da Constituição Federal, e a despeito do Decreto Nº 70.235, de 1972, não dispor sobre esta vedação, se aplica subsidiariamente o disposto no Artigo 30 da Lei Nº 9.784, de 1999.²³

Em tema de utilização de provas relacionadas ao compartilhamento entre os órgãos administrativos, entendeu o Supremo Tribunal Federal²⁴ ser constitucional o realizado entre a Unidade de Inteligência Financeira, antigo COAF, e a Secretaria da Receita Federal do Brasil nos procedimentos de fiscalização instaurados para fins de lançamento tributário, conseqüentemente deve se adotar a mesma diretriz na imposição de sanções tributária através da expedição de auto de infração, mas assegurando o contraditório.

²⁰ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 7. ed. São Paulo: Tomson Reuters Brasil, 2020, p. RB-6.10.

²¹ Cf. parágrafo 4º do Artigo 16 do Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972.

²² Cf. *caput* do Artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

²³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 205.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário Nº 1055941*. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: H. C. M. e outro. Relator: Ministro Dias Toffoli, Brasília, 04 de dezembro de 2019.

2.2. Princípio da Ampla Defesa

O Princípio da Ampla Defesa encontra previsão no mesmo inciso LV do Artigo 5º da CRFB, no qual inclui-se o contraditório e averba em linhas gerais, “aos litigantes, em processo [...] administrativo, e aos acusados em geral são assegurados [...] ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

A ampla defesa corresponde ao exercício do direito de defesa e é um desdobramento do direito de petição, possuindo uma acepção processual e material, que possui por finalidade precípua influenciar na decisão final a ser proferida no processo administrativo tributário, seja no cancelamento da penalidade imposta ou adequação do fato à sanção observando as regras inerentes à dosimetria da pena.

No aspecto formal ou processual, o Princípio da Ampla Defesa confere a garantia aos acusados em processo administrativo fiscal de que sejam conferidos os meios instrumentais de apresentação de argumentos amparados em provas para influenciar na decisão da instância julgadora e prever a existência de recursos administrativos à autoridade revisora, dentro de um procedimento legalmente estabelecido, conferindo prazos razoáveis para as práticas dos atos processuais.

As sanções tributárias de natureza pecuniária, denominadas de multas tributárias em todas as suas modalidades, quais sejam, moratória, de ofício, qualificada, agravada e isoladas são impostas de acordo com a regra-matriz de incidência, com anotação de suspensão da exigibilidade conferida pelo inciso III do Artigo 151 do Código Tributário Nacional, e somente são exequíveis depois de decorrido o prazo de trinta dias da notificação da decisão definitiva no âmbito do processo administrativo.

No plano normativo, com relação à sanção não pecuniária de perdimentos de bens em importação de mercadorias, o parágrafo 4º do Artigo 27 do Decreto-Lei Nº 1.455, de 1976, consigna que nas hipóteses dos Artigos 23, 24 e 26 (“infrações que causem danos ao Erário”), depois de encerrada a instrução processual serão submetidas ao então Ministro de Estado da Fazenda, em instância única sem prever uma instância revisora.

O Decreto Nº 6.759, de 2009, denominado regulamento aduaneiro possibilita a delegação²⁵ da decisão em única instância na aplicação da pena de perdimento de mercadorias. E atualmente, a Portaria Nº 284, de 2020, do Ministro da Economia, delegou aos Delegados da Receita Federal do Brasil a aplicação da pena de perdimento de mercadorias, veículos e moedas.²⁶

Assim, no plano normativo, a decisão em única instância não se encontra alterada, apenas transferindo por meio da delegação administrativa à outra autoridade administrativa, situada dentro da hierarquia no Ministério da Economia.²⁷

²⁵ Cf. Artigo 774 e parágrafos 6º e 7º do Decreto Nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

²⁶ Cf. inciso I do Artigo 360 da Portaria Nº 284, de 27 de julho de 2020.

²⁷ BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CATNº 389/2014*. Brasília, DF, 2014. 18 f.

Parte da doutrina, conforme magistério de Leandro Paulsen²⁸ fazendo uma interpretação do inciso II do Artigo 34 do Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972, que prevê o recurso de ofício sempre que deixar de aplicar pena de perda de mercadorias, afirma que “por essa razão, não há duplo grau de jurisdição que possibilite ao contribuinte a interposição de recurso e que, ao mesmo tempo, permita o recurso de ofício”. Em posição antagônica, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha²⁹ defende a inconstitucionalidade destas normas, por violação ao Princípio da Ampla Defesa, sustentando a necessidade de um duplo grau de jurisdição.

No aspecto pragmático, o próprio Conselho de Recursos Administrativos Fiscais vem admitindo a apresentação de recursos voluntários contra a decisão de perdimento de mercadorias, sob o fundamento da aplicabilidade do Princípio Constitucional da Ampla Defesa e da incidência do Artigo 56 da Lei Nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, conforme evidencia-se do Acórdão Nº 3803-006.888³⁰ prolatada pela Terceira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento na Sessão de 28 de janeiro de 2015.

A partir da internalização da Convenção de Quioto relativo ao Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros, com a publicação do Decreto Nº 10.276, de 13 de março de 2020, impõe o dever dos Estados de prever e conceder a qualquer pessoa do direito de interpor recurso administrativo, aplicável também na pena de perdimento de mercadorias.³¹

Não se coaduna com o princípio da ampla defesa em sede de processo tributário sancionador a criação de obstáculos ao exercício desta garantia constitucional como a imposição de gravames ou condições onerosas para que seja possível o conhecimento de recursos administrativos como o depósito integral ou parcial de valores ou o arrolamento prévio de bens.

O Supremo no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.976-7/DF,³² entendeu que o depósito prévio e o arrolamento de bens adotado pela Administração Tributária caracterizam “obstáculo sério e intransponível” e viola o direito de petição, do contraditório e da proporcionalidade, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo 2º do Artigo 33 do Decreto Nº 70.235, de 1972, em 28 de março de 2007.

A Suprema Corte, em 10 de novembro de 2009, publicou a Súmula Vinculante Nº 21 que prescreve em seu enunciado: “é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamentos prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recursos

²⁸ PAULSEN, Leandro. *Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal*. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 192.

²⁹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributária*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 197.

³⁰ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão Nº 3803-006.888*. Recorrente: Asap Importação e Exportação Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Paulo Renato Mothes. Brasília, DF, 28 de janeiro de 2015.

³¹ ALENCAR, Luciano Bushatsky Andrade de. Procedimento para aplicação da pena de perdimento necessita ser revisto. *Revista Consultor Jurídico*. 2016.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.976-7/DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Presidente da República. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 28 de março de 2007.

administrativos”, de modo que, as Administrações Tributárias devem observar seus parâmetros não sendo mais permitido a criação de obstáculos desta natureza.

Na acepção material, o Princípio da Ampla Defesa exige da autoridade julgadora que conheça de todos os argumentos apontados pela defesa, reclamando a ampliação de um ônus argumentativo, de modo que na hipótese de manutenção da aplicação da penalidade deve rechaçar um a um dos argumentos defensivos. Não se admite em Direito Tributário Sancionador que a Administração Pública afaste apenas um argumento deduzido em peça defensiva e abandone os demais, especialmente aqueles dotados de fundamentação relevante e pertinente ao objeto da imputação de uma sanção tributária.

O fundamento da necessidade de enfrentamento de todos os argumentos pela autoridade administrativa decorre da finalidade de propiciar à defesa de elementos e razões que possam influenciar na decisão final e se alcançar por meio de *due process law*, do qual o Princípio da Ampla Defesa é corolário, a busca de uma solução correta e justa.

No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado pela lei³³ que os órgãos julgadores afastem a aplicação ou deixem de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade,³⁴ criando um óbice à declaração de inconstitucionalidade pelo Tribunal Administrativo, estabelecendo hipóteses restritas como a declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal, fundado em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, súmula da Advocacia-Geral da União e pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República.

Parte da doutrina³⁵ defende que os Tribunais Administrativos possuem o poder-dever em suas deliberações de declarar a inconstitucionalidade de normas tributárias (e sancionador), no exercício das interpretação e construção de suas significações, em razão da hierarquia e função sistematizadoras das normas constitucionais, de modo que o hermeneuta e aplicador da lei converta uma norma individual e concreta a partir da compreensão da Constituição Federal e aferir a compatibilidade formal e material das demais normas jurídicas. E recusar o exercício desta competência jurisdicional que, de forma atípica, afronta o princípio da ampla defesa.

Corrente oposta, entende que o Tribunal Administrativo não possui legitimidade para declaração de inconstitucionalidade de normas, ainda que em controle difuso, alcançando a atividade de julgamento de lançamentos fiscais e julgamento de recursos administrativos, diante da prevalência do Princípio da Constitucionalidade de normas decorrente da aprovação da lei pelo Poder Legislativo, que condiciona a sua apreciação

³³ Cf. Artigo 33 do Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972

³⁴ A súmula nº 2 do CARF prevê que *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

³⁵ CAVALCANTE, Mantovanni Colares. A competência dos órgãos julgadores administrativos fiscais para afastar a aplicação de norma tributária inconstitucional. In: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado.* (Coord.) Paulo de Barros Carvalho e Priscila de Souza. São Paulo: Noeses, 2010, p.924-925.

ao controle prévio de constitucionalidade e da existência de um regime de hierarquia administrativa,³⁶ na qual o Tribunal Administrativo não detém autonomia funcional para exercício de uma atividade inerente à função jurisdicional.

Partilhamos do entendimento de que os Tribunais Administrativos não podem *sponte propria*, afastar a aplicação normas jurídicas sob o fundamento de interpretação inconstitucional, na atual colmatação do sistema unitário de jurisdição, pois a ausência de autonomia funcional impede que uma autoridade administrativa, que está subordinada pela relação hierárquica possa contrariar uma decisão do Chefe do Poder Executivo e apreciar a declaração de inconstitucionalidade de normas. A Constituição Federal quando pretendeu outorgar a autonomia funcional aos órgãos públicos o fez expressamente³⁷ e aos servidores das administrações tributárias não lhe foram reservadas estas garantias.³⁸

Nessa linha de intelecção, não vislumbramos que a ausência de autonomia funcional do Tribunal Administrativo para afastamentos de normas jurídicas com base em interpretação constitucional ofenda a dimensão material do Princípio da Ampla Defesa, pois a amplitude do princípio constitucional não é abrangente ou imensa no Direito Administrativo, devendo respeitar certa racionalidade, de modo que ao Poder Judiciário foi reservada a competência exclusiva do controle de constitucionalidade. E ao particular lhe foi assegurado o amplo acesso à jurisdição como garantia constitucional, para levar a questão ao órgão jurisdicional competente.³⁹

E ainda, ressairia uma incompatibilidade evidente, pois sendo reconhecido o poder de declaração de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa de ato com caráter normativo, seria reconhecido o direito de a Fazenda Pública levar à discussão na Suprema Corte pelas vias judiciais, gerando reflexos negativos na função do julgamento administrativo.

3. PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA

Em matéria relativa ao Direito Administrativo Sancionador, no exercício da potestade pública, as sanções administrativas possuem por escopo atribuir efeitos aflitivos e a finalidade punitiva, com consequências dotadas de gravidade sobre os direitos dos administrados, e sofreu a influência dos institutos materiais e processuais do Direito Penal,⁴⁰ porém, em menor intensidade.

Nesse contexto, o sistema constitucional brasileiro incorporou o Princípio da Presunção da Inocência como uma garantia, e está previsto no inciso LVII do Artigo

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade N° 221-0/DF*. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidência da República. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 29 de março de 1990.

³⁷ Cf. parágrafo 1º do Artigo 127 e parágrafo 4º do Artigo 134 da CRFB.

³⁸ Cf. inciso XXII do Artigo 37 da CRFB.

³⁹ Cf. inciso XXXV do Artigo 5º da CRFB.

⁴⁰ NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. Sanções administrativas e princípios de direito penal. *Revista de Direito Administrativo*, v. 219, 01 jan. 2000.

5º, na medida em que estabelece que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”, de modo que possui perfeita permeabilidade com o Direito Tributário Sancionador.⁴¹

O Princípio da Presunção de Inocência⁴² desenvolvida nas ciências penais, por envolver o *jus puniendi* estatal persecutório, atingindo o direito fundamental de primeira dimensão, a liberdade, como um dos principais valores a serem protegidos contra abusos do Estado, e tem por premissa em seu alcance a busca da verdade material.

Esse preceito assegura aos acusados, que na existência de dúvida, presume-se a inocência, vedando que o Estado exerça seu poder punitivo. A amplitude deste princípio é mais intensa, quando envolve o Direito Penal, face à potencial gravidade da sanção prevista na norma jurídica.

Notadamente, este princípio é de natureza processual e não material, gerando por consequência a inversão do ônus da prova, cabendo a quem imputa, a demonstração dos fatos constitutivos do direito à aplicação da sanção. E, o seu campo de aplicabilidade corresponde aos fatos imputados⁴³ e à valoração das provas.⁴⁴

No Direito Tributário Sancionador foi assegurado ao acusado ser tratado como inocente ao longo do curso de todo o processo administrativo até uma decisão definitiva, possuindo o direito de não ser condenado, salvo de existirem provas suficientes da autoria e materialidade da infração cometida, observando as demais garantias constitucionais. Para que não haja afronta ao disposto no inciso LVII do Artigo 5º da Constituição Federal, a princípio, é necessário que seja comprovada a culpabilidade do acusado e a decisão seja imodificável em sede administrativa.

A ausência de obrigatoriedade de o acusado declarar contra si ou produzir provas contrárias a seu interesse é um corolário do Princípio da Inocência, sendo-lhe garantido o direito ao silêncio, inclusive com estratégia de defesa. No entanto, os comportamentos do acusado que assim adota posturas defensivas e omissivas podem ser valorados pela autoridade julgadora em prejuízos deste, que preferiu não contrapor seus argumentos e provas na busca de sua inocência.⁴⁵

Em diversas hipóteses, em razão da racionalidade ou da relevância do interesse em jogo, o sistema jurídico pode estabelecer presunções para comprovar a existência de determinado fato desconhecido ou duvidoso, mas provável, a partir da comprovação de outro fato cuja existência é certa. E nesta situação o silêncio pode ser valorado negativamente, pois a presunção, na modalidade relativa, acarreta a inversão do ônus da prova, e o Princípio da Presunção da Inocência acaba sendo mitigado, pois os direitos e garantias fundamentais não possuem natureza absoluta.

⁴¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 273.

⁴² Cf. inc. LVII do Art. 5º da CRFB.

⁴³ AVENA, Norberto. *Processo penal*. 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2020.

⁴⁴ CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

⁴⁵ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 7. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. RB-6.3.

Paulo Roberto Coimbra Silva⁴⁶ aponta que o Princípio da Praticidade que decorre da eficiência administrativa, que objetiva a elaboração de normas jurídicas para racionalização do sistema tributário com a simplificação de regras tem gerado discussões doutrinárias em relação à sua incompatibilidade com o Princípio da Presunção de Inocência. Entretanto, o autor sustenta que ambos os princípios coexistem e irradiam seus efeitos, devendo ser solucionado através de ponderação de valores.

Em sede de responsabilidade por infrações, o Artigo 136 do Código Tributário Nacional dispõe que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável”, de modo que nesta seara, a norma a fim de conferir racionalidade e organicidade estabeleceu uma presunção relativa de culpa, transferindo ônus da prova ao acusado, permitindo a demonstração da ausência dos elementos de culpabilidade não ofendendo o princípio da inocência, desde que seja observado o devido processo legal e a sanção tenha efetividade após decisão final.

No direito comparado, Juan J Zornoza Perez defende que o Princípio da Presunção de Inocência na Espanha exige três tipos de requisitos: a própria existência da prova, as provas devem ser consideradas legítimas e que não se utilize de fatos presumidos, apreensões subjetivas e presunções de culpabilidade.⁴⁷

No Brasil, parte da doutrina que critica o uso de presunções e ficções jurídicas no direito tributário, no qual se incluem as sanções tributárias, ofendem o Princípio da Estrita Legalidade, da Tipicidade Fechada e da Vedação do Uso da Analogia.⁴⁸ Somente as presunções absolutas violam o Princípio da Capacidade Contributiva⁴⁹ e que apenas é possível a existência de presunções legais refutando as interpretativas.⁵⁰

Denota-se que no Direito Tributário Sancionador, desde que observados parâmetros legislativos que assegurem o exercício da ampla defesa e do contraditório,⁵¹ a criação de presunções e ficções legais não afetam o Princípio da Presunção de Inocência, desde que seja assegurada a contraprova do fato infracional imputado.

Da presunção de veracidade, como um dos atributos do ato administrativo, que se distingue do direito privado, na medida em que confere a aceitação de que os fatos alegados pela Administração Pública correspondem com a realidade e a verdade, emanam dois efeitos principais, (i) enquanto não invalidado, o ato administrativo produz efeitos jurídicos e (ii) inverte o ônus da prova. Em matéria de Direito Tributário Sancionador, cede frente ao Princípio da Presunção de Inocência ainda que em intensidade menor que o Direito Penal.

⁴⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 346.

⁴⁷ PEREZ, Juan J. Zornoza. *El sistema de infracciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid (Espanha): Civitas, 1992, p. 136-137.

⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva apud ARAÚJO, Jakson Borges. *ICMS Ficção do fato gerador na substituição tributária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 96; FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88

⁴⁹ ARAÚJO, Jakson Borges. *ICMS Ficção do fato gerador na substituição tributária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, pg. 98.

⁵⁰ HOFFMANN, Susy G. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999, p. 216-217.

⁵¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 198.

A Administração Pública deve apresentar provas quanto aos elementos objetivos da materialidade da infração,⁵² não se admitindo uma presunção de veracidade, sob pena de nulidade dos atos decorrentes, mas como vimos, no elemento subjetivo o ônus probatório é transferido ao acusado, exigindo-se apenas a presença de indícios e incide no Direito Tributário Sancionador a presunção relativa de culpabilidade.

Entretanto, se num determinado procedimento administrativo de responsabilidade por infração, o acusado optar pelo silêncio sem apresentar argumentos e contraprovas que demonstrem a sua inocência, é transferido à Administração Pública o poder de valorar negativamente e promover o arbitramento do crédito tributário e a imposição de sanção, sem que acarrete, em ofensa ao Princípio da Presunção de Inocência.

4. PRINCÍPIO DO *IN DUBIO PRO REO*

O Princípio do *In Dubio Pro Reo* é corolário da presunção constitucional de inocência, e para o Direito Tributário Sancionador, pode ser aferido como uma posição jurídica de vantagem que goza o cidadão-contribuinte quando tiver contra si auto de infração lavrado, e só será considerado devedor quando presente no lastro probatório irrefutável e suficiente da subsunção da conduta ao fato ilícito tido como praticado.

O Código Tributário Nacional enuncia, em seu Artigo 112, a interpretação mais favorável ao acusado quando, *in verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O Artigo 112 do Código Tributário Nacional possui natureza *numerus apertus*, afirma que se aplica a interpretação benéfica quanto à adequação da norma ao fato (inc. I), aos aspectos relativos ao fato (inc. II), relacionado à sujeição passiva, à possibilidade de atribuir a autoria e à sua consequência na aplicação da sanção (inc. III e IV).

Destarte, não se deve efetuar uma interpretação benigna somente com parâmetro no resultado do julgamento. De forma apriorística; a dúvida deve ser fundada e restrita às hipóteses previstas na legislação, relativas aos atos praticados pelos contribuintes e à adequação da norma ao fato em se tratando de capitulação legal, mas restrita a norma tributária penal

⁵² PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributária*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 197.

O Artigo 112 do Código Tributário Nacional se destina exclusivamente a interpretação benigna ao contribuinte de leis que tratam da cominação de infrações e cominam penalidades, não se aplicando as demais normas que disciplinam a hipótese de incidência. É uma regra que se destina aos reflexos do Direito Tributário Penal ou Direito Tributário Sancionador, a justificar a aplicação do Princípio do *In Dubio Pro Reo* ou *pro* contribuinte.

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha⁵³ defende a escorreita aplicação no Direito Tributário Sancionador, alcançando a individualização da pena com parâmetro nos fatos, de forma proporcional a gravidade da infração, compatibilizando com os demais princípios constitucionais.

Infere-se, portanto, que o princípio sob análise possibilita a valoração norteadora subjetiva do órgão impositor da sanção, na medida em que, se houver a possibilidade de aplicação de duas ou mais medidas sancionatórias, permite o regramento de vigência, a aplicação da infração menos severa, possibilitando-se, ainda, a gradação da sanção em contraponto à gravidade do ilícito praticado pelo contribuinte.

Em sede de julgamento dos recursos administrativos na iminência de dúvidas, o Artigo 19-E da Lei Nº 10.522 de 2002 incluído pela Lei Nº 13.988 de 2020, define o critério para o desempate de julgamentos ocorridos no âmbito do CARF, alterando a regra anterior, preconizando que nos processos de exigência do crédito, em casos de empate, não se aplica do “voto de qualidade”, previsto no § 9º do Art. 25 do Decreto Nº 70.235 de 1972, resolvendo-se a favor do contribuinte, suprimindo a dúvida de interpretação.

Assim, diante da redação do texto normativo, pela interpretação de seus signos, não se aplica em processos que apuram somente a imposição de sanção tributária, exceto nos casos em que o dever jurídico constante de norma primária resulte em vinculação com a norma secundária e houver a sua invalidação em julgamento administrativo.

5. PRINCÍPIO DO JULGADOR COMPETENTE

A Constituição Federal de 1988, nos incisos XXXVII e LII do Artigo 5º expressa que “não haverá juízo ou tribunal de exceção” e que “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”, assim, a interpretação destes preceitos constitucionais revelam que existe uma garantia fundamental do contribuinte ou acusado de se estabelecer previamente uma autoridade julgadora e definição das matérias a serem submetidas a sua apreciação, marcado por critérios de imparcialidade e impessoalidade, de acordo com a legislação, estabelecendo a competência.

O cidadão contribuinte possui o direito constitucional de impugnar perante o órgão fazendário a pretensão deduzida e corporificada no auto de infração quando se

⁵³ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributária*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 157-158.

relacionar ao ilícito tributário, e iniciar o processo administrativo, sendo assegurada a existência de órgãos administrativos previamente definidos e com competências delineadas pelo legislador, não se admitindo que sejam criados para julgamento de determinado fato ou posteriormente ao fato ilícito tributário, em razão de “seu caráter anti-isonômico”,⁵⁴

Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery destaca que a Constituição Federal impõe a garantia do juiz natural da causa, *in verbis*:

A causa deve ser julgada por juiz imparcial, competente, *pré-constituído* pela lei, isto é, constituído previamente ao fato a ser julgado. A garantia abrange o processo civil, penal e administrativo. Fica vedada a designação, substituição e convocação de juizes pelo Poder Executivo, tarefa exclusiva do Judiciário que, no entanto, não a pode realizar com ofensa ao princípio do juiz natural. Antes de afirmada e confirmada a competência e imparcialidade do juiz, não pode o magistrado ingressar no exame de questões processuais ou de mérito, sob pena de violar-se a garantia constitucional do juiz natural (Rosenberg-Schwab-Gottwald. *ZPR*¹⁶, § 29, V, p. 175; Arens. *Humane Justiz*, p. 8)⁵⁵

No direito comparado,⁵⁶ o Princípio do Juiz Natural na Venezuela possui cinco elementos essenciais como garantia constitucional, à saber, a autoridade competente deve ser: (i) independente, não se sujeitando à ordens no exercício da suas atribuições; (ii) ser imparcial em seu aspecto objetivo, e garantido pela transparência da Administração; (iii) seja uma pessoa identificada ou identificável; (iv) esteja lotado previamente no cargo e no exercício de suas funções; (v) ser um julgador idôneo e ser especialista na área; (vi) seja estabelecida a competência pela matéria. E assim, observadas essas premissas será garantida aos jurisdicionados o direito a um julgamento justo e presidido pelo juiz natural da causa.

No Brasil, a autoridade competente para efetuar a fiscalização, o lançamento do crédito tributário e a imputação de sanção administrativa, de proferir decisões ou participar do processo administrativo-fiscal, conforme estabelece o Artigo 6º da Lei Nº 10.593, de 2002, recai sobre os ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, destarte, consubstanciando na pessoa dos Delegados da Receita Federal do Brasil o juiz natural da causa fiscal que se tutela a cobrança de créditos tributários, contribuições sociais e suas respectivas sanções, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

O Decreto Nº 70.235, de 1972, que disciplina sobre o processo administrativo estabelece a competência da autoridade responsável para o julgamento em primeira

⁵⁴ SOUZA, James J Marins. *Direito processual tributário brasileiro*. 13. ed., rev. e atual. São Paulo: Tompson Reuters, 2020, p. RB-5.8.

⁵⁵ NERY JÚNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição Federal comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. RL-1.3. E-book.

⁵⁶ BOCANEY, José Gregorio Silva. Los principios sustantivos del derecho administrativo sancionador. In: Hernández-Mendible, Víctor. *Derecho administrativo sancionador*. Caracas: 2019, CIDEP, p. 51-98. E-book.

instância de processo administrativo-fiscal que ficará a cargo das Delegacias da Receita Federal de Julgamento de natureza colegiada composta por Auditores-Fiscais e em segunda instância ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado de composição paritária,⁵⁷ integrante da estrutura do Ministério da Economia.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é composto por Seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. A Lei Nº 11.941, de 2009⁵⁸ definiu que os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das Câmaras, das suas Turmas e das Turmas Especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos Contribuintes. E delegou a disciplina dos julgamentos ao regimento interno.

Destarte, no âmbito da Administração Pública Federal, a definição do julgador competente nos processos administrativos fiscais, vem pré-definida em legislação, sem conteúdo de exceção, estabelecendo o fluxo e o organograma dos órgãos competentes para a fiscalização, a apuração, o lançamento de crédito fiscal, a imputação da sanção tributária, com a previsão de órgãos competentes para o julgamentos de recursos administrativos, o que evidencia que há estrita observância ao princípio constitucional do juiz natural ou do julgador competente, em sua eficácia negativa.

6. PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO

A razoável duração do processo em seu contexto temporal, foi erigida a princípio constitucional através da inclusão do inciso LXXVIII no Artigo 5º da Constituição Federal pela Emenda Constitucional Nº 45, de 2004, que prevê “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

O poder constituinte reformador promoveu alterações pontuais na Constituição Federal, revestindo o Poder Judiciário de algumas prerrogativas, redefinindo competências e especialmente instrumentos de transparência, de fiscalização e objetivação do processo judicial, com vistas a melhoria da prestação jurisdicional, que dentre outros critérios, a celeridade razoável ganhou espaço.

O Princípio da Razoável Duração do Processo se destina, também, a imprimir a supressão da morosidade dos processos judiciais e administrativos trazendo ao jurisdicionado e ao administrado uma segurança jurídica e à Administração Tributária uma eficiência na aplicação das normas tributárias e sancionatórias, bem como, aferindo um critério de ponderação de valores – a razoabilidade – no qual se extrai a significação de que deve encontrar um meio termo entre a rapidez e a qualidade da decisão final a ser proferida pela autoridade competente.

⁵⁷ Cf. Artigo 48 da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009.

⁵⁸ Cf. Artigo 25 da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009.

A inserção da razoabilidade no princípio constitucional adjetivo pretende resguardar que a celeridade ou rapidez de uma decisão administrativa não se constitui um fim em si mesma, mas que se aplica uma racionalidade ao processo administrativo fiscal com a finalidade de que seja obtida uma decisão qualitativa em tempo hábil que atenda aos interesses dos litigantes, resguardando os direitos fundamentais de defesa, indeferidos atos protelatórios, permitindo atingir o escopo da solução da lide.

Em outros termos, um processo extremamente célere não possui condições de atribuir no plano fenomênico o alcance de uma decisão justa; e uma decisão morosa atribui uma latente insegurança jurídica e remete as partes ao aguardo de uma solução, que no final das contas pode perder o interesse jurídico ou acarretar significativos prejuízos diante da instabilidade e mutabilidade das relações jurídicas e normativas.

A significação de termo linguístico “razoável duração do processo”, constitui um conceito jurídico indeterminado ou com carga geral e ampla, cujas lacunas ou dúvidas devem ser preenchidas pelos intérpretes, possibilitando assim, a aplicação deste princípio constitucional com raízes assentadas no direito de defesa, aplicável no Direito Tributário Sancionador.

Numa primeira interpretação, um processo com duração razoável remete a sua adequação à observância dos prazos processuais definidos na legislação na sua somatória. A doutrina tem asseverado que este critério é um ponto de partida, sem caráter absoluto,⁵⁹ e deve ser levada em consideração a existência de prazos dilatatórios e impróprios.

Os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa servem como instrumentos para moldar a distinção de prazos no processo administrativo, como por exemplo, se estivermos diante de uma perícia técnica complexa que exija um prazo dilatado para manifestação de assistentes técnicos e procuradores, e nesse passo, deve ser considerado para aferição da razoável duração do processo.

Em uma segunda corrente interpretativa,⁶⁰ destaca-se que na verificação da razoável duração do processo deve ser conjunta ao critério normativo, às circunstâncias excepcionais que podem influenciar no curso do prazo processual como a natureza e complexidade em relação à discussão do mérito ou a produção probatória; a atuação em concreto das partes e seus procuradores, e se existem expedientes protelatórios; e a atuação da autoridade administrativa, verificando-se se imprimiu um ritmo adequado aos atos processuais, dentre outros fatores.

Nelson Nery Júnior⁶¹ destaca que a aferição da razoabilidade dever tirada de critérios objetivos na hipótese em concreta, não se admitindo a projeção de uma duração processual razoável de forma apriorística.

⁵⁹ SILVA, Eider Avelino. Duração do processo e o projeto do novo código de processo civil: uma constante preocupação. In: (coord.) ALVIM, Teresa Arruda. *Reflexões sobre o novo CPC*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, Cap. 40. E-book.

⁶⁰ SILVA, Eider Avelino. Duração do processo e o projeto do novo código de processo civil: uma constante preocupação. In: (coord.) ALVIM, Teresa Arruda. *Reflexões sobre o novo CPC*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, Cap. 40. E-book.

⁶¹ NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na constituição federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, Cap. III. E-book.

O processo administrativo fiscal sofreu a influência do Princípio da Razoabilidade, refletindo na duração razoável do processo em direção à prolação de uma decisão célere e justa. Tem-se que destinar um olhar a esta nova realidade do direito de defesa, especialmente em tema de Direito Tributário Sancionador, que assume um relevo ímpar de importância.

Nessa toada, o Artigo 24 da Lei Nº 11.457, de 2007, disciplina que: “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias à contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”, aplicando-se nos processos administrativos fiscais regulados pelo Decreto Nº 70.235, de 1972, segundo tese definida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento de recursos repetitivos, afirmando que supriu uma lacuna normativa.⁶²

Assim, em sede infraconstitucional, o Princípio da Razoável Duração do Processo possui um marco terminativo, impondo à Administração Tributária que seja prolatada uma decisão a contar de protocolo de petições, de defesas ou recursos administrativos.

Nesse aspecto, diante da prescrição normativa utilizando-se do conjuntivo alternativo, a contagem do prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) corre de cada evento, ou seja, a Administração deve prolatar uma decisão em primeira instância da apresentação da defesa ou para julgamento de algum recurso interposto. Destarte, o prazo finalístico não decorre da contagem integral a alcançar a decisão final no processo administrativo fiscal, mas a cada evento visto isoladamente.

Segundo as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Princípio da Razoável Duração do Processo previsto no inciso LXXVIII do Artigo 5º da Constituição Federal como garantia fundamental do contribuinte, e previsto na legislação infraconstitucional que a regulamenta, não previu sanção específica pela suposta violação das normas, não encontrando fundamento jurídico para a extinção do crédito, diante da ausência de inclusão desta hipótese extintiva descrita no Artigo 156 do Código Tributário Nacional.⁶³

A estrutura da norma jurídica completa contempla a descrição de uma proposição-antecedente ou hipótese relacionada a um evento provável com a função de ensejar efeitos jurídicos ligados a um operador deôntico no aspecto modal (obrigatório, proibido ou permitido) com o consequente normativo que corresponde a uma preposição delimitadora da relação jurídica entre os sujeitos, instituindo um comando, que pode ser integrada por uma norma secundária sancionatória.⁶⁴

⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial Nº 1138206/RS*. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Delmaq Máquinas e Acessórios Ltda e outros. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 09 de agosto de 2010.

⁶³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Administrativos. *Acórdão Nº 2302002.634*. Recorrente: Laboratórios B. Braun S/A RJ. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes. Brasília, DF, 08 de julho de 2013.

⁶⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009, p. 234-238.

Temos que, pela teoria dogmática das normas jurídicas o princípio constitucional que encerra uma garantia fundamental possui aplicabilidade imediata, com plena coercibilidade no plano jurídico, se qualificando como norma primária ou antecedente normativo, mas não existindo uma norma secundária sancionatória, não se conclui que a violação deste preceito possa gerar como consequência a extinção do crédito fiscal ou da sanção tributária. Outra circunstância é este princípio constitucional servir como norma parâmetro no controle de constitucionalidade de forma difusa ou concentrada, mas este fator, não possui efeitos qualificativos de norma jurídica completa.

A princípio, não existe a imputação de sanção jurídica no desrespeito à razoável duração do processo, que é um conceito jurídico indeterminado, ressalvando a apuração de responsabilidade administrativa funcional dos servidores públicos ou agentes do Estado.

O vetor constitucional da razoável duração do processo não se limita a instituição de prescrições normativas que regulem a celeridade de atos processuais judiciais ou administrativos. Este princípio constitucional, como um valor, pretende mais: que no plano normativo, outras medidas desjudicializadoras reflitam na solução da controvérsia de maneira mais célere ou evitando o acúmulo de processos e o aumento da denominada taxa de congestionamento, que contribuem com a morosidade dos julgamentos e decisões finais, que contrariam a diretriz constitucional.

7. CONCLUSÕES

O Princípio do Devido Processo Legal foi erigido a um vetor axiológico constituindo um epicentro do direito de defesa dos acusados no Direito Tributário Sancionador, que orienta na aplicação de qualquer sanção tributária relacionada ao direito de liberdade e de propriedade, devendo observar-se os parâmetros legais de um processo administrativo que seja justo e adequado, sob pena de ser considerado ilegítimo ou inválido.

Por meio deste princípio constitucional é garantido aos acusados uma paridade de armas como meio de estabelecer um equilíbrio de forças, conferindo igualdade entre as partes, que em matéria punitiva deve possuir uma interpretação extensiva.

O *due process Law*, no sistema constitucional brasileiro, se desmembra nos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, consoante posição da doutrina e das decisões dos Tribunais Superiores.

O direito ao contraditório como diretriz constitucional se instrumentaliza em três aspectos, a saber: direito de informação de todos os atos do processo; direito de reação; e direito de produzir provas.

O Princípio da Ampla Defesa confere aos acusados em processos administrativos fiscais o exercício do direito de defesa através de meios e recursos estabelecidos em lei, com características instrumentais.

A legislação processual que regulamenta a matéria prevê as formalidades para instauração de processo administrativo fiscal, a autoridade competente para aplicar sanções tributárias, os recursos administrativos permissíveis em segunda instância. E no trâmite da lide administrativa a exigibilidade da sanção tributária é anotada com suspensão, como regra geral.

De forma excepcional, o Decreto Nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, estabelece que a sanção de perdimento de bens se sujeitará a decisão administrativa prolatada em única instância pelo Ministro de Estado da Economia, com possibilidade de delegação.

O Supremo Tribunal Federal uniformizou o entendimento de que são inconstitucionais a exigência de depósito ou arrolamentos prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recursos administrativos, de modo que as Administrações Tributárias devem observar seus parâmetros, não sendo mais permitida a criação de obstáculos desta natureza.

Parte da doutrina não reconhece a possibilidade dos Tribunais Administrativos de declarar a inconstitucionalidade de normas jurídicas, pois o sistema constitucional brasileiro não confere autonomia funcional e pela existência de subordinação ao Chefe do Poder Executivo, não ofendendo o Princípio da Ampla Defesa.

O Princípio da Presunção de Inocência garante que os acusados sejam tratados como inculcados até que sobrevenha decisão final do órgão julgador, amparada por provas suficientes da autoria e materialidade, seguido do princípio do *In Dubio Pro Reo* (ou *pro contribuinte*) que declara a interpretação mais benéfica ao contribuinte em caso de dúvidas sobre a regularidade e aplicabilidade de determinada sanção tributária.

Porém, a amplitude deste princípio no Direito Penal é mais intensa que no Direito Tributário Sancionador, o qual admite que o silêncio seja interpretado em conjunto com os demais elementos de prova e baseiem uma condenação.

As presunções legais permitem comprovar a existência de determinado fato desconhecido ou duvidoso, mas provável, a partir da comprovação de outro fato cuja existência é certa nesta área, em razão da racionalidade ou da relevância do interesse em jogo.

Assim, em sede de responsabilidade por infrações, o Artigo 136 do Código Tributário Nacional estabeleceu uma presunção relativa de culpa, transferindo ônus da prova ao acusado, permitindo a demonstração da ausência dos elementos de culpabilidade, não ofendendo o Princípio da Inocência, desde que seja observado o devido processo legal e a sanção tenha efetividade após decisão final, com espeque em todas as garantias e princípios presentes no sistema jurídico, que conferem segurança e utilidade a todos os administrados, como também à Administração Tributária no desempenho da regular função confirmatória da constituição do crédito tributário e das sanções daí decorrentes.

E ainda, diversos são os princípios regentes para a conformação do crédito tributário e, principalmente, da sanção decorrente da atividade fiscal pelo contribuinte, tais como o Princípio do Julgador competente e da Duração Razoável do Processo, que devem ser compatibilizados no processo administrativo tributário.

8. REFERÊNCIAS

ALENCAR, Luciano Bushatsky Andrade de. Procedimento para aplicação da pena de perdimento necessita ser revisto. *Revista Consultor Jurídico*. 2016. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-mar-31/luciano-alencar-procedimento-pena-perdimento-revisto?imprimir=1>. Acesso em 10 mai 2021.

AMARAL, Davi Cossi do. ROSENBLATT, Paulo. A concomitância do processo administrativo tributário com o processo judicial: o mandado de segurança para controle de legalidade de atos do contencioso administrativo fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, n.47. p. 500-524. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral.

ARAÚJO, Jakson Borges. *ICMS Ficção do fato gerador na substituição tributária*. São Paulo: Juarez de Oliveira. 2001.

ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. *Revista de Informação Legislativa* (Senado Federal), ano 25, n. 97, jan/mai 1988.

ATALIBA, Geraldo. Princípios informativos do contencioso administrativo federal. *Revista de Informação Legislativa* (Senado Federal), ano 15, n. 58, abr/jun 1978.

AVENA, Norberto. *Processo penal*. 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2020.

BOCANEY, José Gregorio Silva. Los principios substantivos del derecho administrativo sancionador. In: Hernández-Mendible, Víctor. *Derecho Administrativo Sancionador*. Caracas: 2019, CIDEP, p. 51-98. E-book. Disponível em: <https://ler.amazon.com.br/?asin=B07TCJF7C5&language=pt-BR>. Acesso em 15 jun 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Administrativos. *Acórdão N° 230-2002.634*. Recorrente: Laboratórios B. Braun S/A RJ. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes. Brasília, DF, 08 de julho de 2013. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/23034008659200021_5285179.pdf. Acesso em 01 jun 2021.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão N° 3803-006.888*. Recorrente: Asap Importação e Exportação Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Paulo Renato Mothes. Brasília, DF, 28 de janeiro de 2015. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12466722476201259_5478132.pdf. Acesso em 01 jun 2021.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Ano CXXVI, n. 191-A, 05 out. 1988. Seção 1, p. 1.*

_____. Decreto Nº 70.235, 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial, Brasília, DF, 7 mar 1972, p. 1.923.*

_____. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CAT Nº 389/2014*. Brasília, DF, 2014. 18 f.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 221-0/DF*. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidência da República. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 29 de março de 1990. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346262>. Acesso em 02 jun 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.976-7/DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Presidente da República. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 28 de março de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456058>. Acesso em 02 jun 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.055.941. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: H. C. M. e outro. Relator: Ministro Dias Toffoli, Brasília, 04 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755364496>. Acesso 02 jun 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Nº 1.138.206/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Delmaq Máquinas e Acessórios Ltda e outros. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 09 de agosto de 2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900847330&dt_publicacao=01/09/2010. Acesso em 02 jun 2021.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico). 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. ver. São Paulo: Noeses, 2018.

CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. A competência dos órgãos julgadores administrativos fiscais para afastar a aplicação de norma tributária inconstitucional. In: *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito Tributário e os Conceitos*

de *Direito Privado*. (Coord.) Paulo de Barros Carvalho e Priscila de Souza. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. PINHEIRO, Hendrick. Impactos no NCPC/15 no processo administrativo fiscal. *XIII Congresso do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. 50 anos do Código Tributário Nacional*. Disponível em <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/IMPACTOS-DO-NCPC15-NO-PAT.pdf>. Acesso em 04 mai 2021.

GUARDIA, Gregório Eduardo Raphael Selingardi. *Princípios processuais no direito administrativo sancionador: um estudo à luz das garantias constitucionais*. São Paulo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, vol. 109, jan/dez 2014, p. 773-793.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; GARCIA, Flávio Amaral. A principiologia no Direito Administrativo Sancionador. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, ano 11, n. 43 out./dez. 2013.

NERY JÚNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição Federal comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. E-book. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/99407083/v7/page/RL-1.3>. Acesso em 14 jun 2021.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na constituição federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, Cap. III. E-book. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/76077764/v13/document/139375550/anchor/a-139375550>. Acesso em 17 jun 2021.

NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. Sanções administrativas e princípios de direito penal. *Revista de Direito Administrativo*, v. 219, 01 jan. 2000. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47499/45245>. Acesso em 18 fev. 2021.

NOVELINO, Marcelo. *Direito constitucional*. 6. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Método, 2012.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 7. ed. São Paulo: Tomson Reuters Brasil, 2020, p. RB-6.6. Disponível em <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/107536121/v7/page/RB-6.6>. Acesso em 01 mai 2021.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributária*. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal*. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018.

PEREZ, Juan J. Zornoza. *El sistema de infracciones tributárias (los principios constitucionales del rerecho sancionador)*. Madri (Espanha): Civitas, 1992.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Eider Avelino. Duração do processo e o projeto do Novo Código de Processo Civil: uma constante preocupação. In: (coord.) ALVIM, Teresa Arruda. *Reflexões sobre o novo CPC*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, Cap. 40. E-book. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/103219806/v1/document/103330398/anchor/a-103330398>. Acesso em 17 jun 2021.

SOUZA, James J Marins. *Direito processual tributário brasileiro*. 13. ed., rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. E-book. Disponível em <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/112830808/v13/page/RB-5.8>. Acesso em 01 mai 2021.

TÁVORA, Nestor. ALENCAR, Rosmar Rodrigues. *Curso de processo penal*. 8. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. O direito à ampla defesa e a processualidade tributária. 2006. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. Vol. 30, n. 64, jul-dez 2006, p. 9-20.
