

ANÁLISE DA GARANTIA AO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

ANALYSIS OF THE GUARANTEE TO THE TAXPAYER'S RIGHT TO DEFENSE IN THE CONTEXT OF THE ADMINISTRATIVE TAX PROCESS

Lucas Eduardo Simplício Mariano Silva

Graduando em Direito pela Faculdade Três Marias (FTM).

Laryssa Dias da Costa Cardoso

Graduando em Direito pela Faculdade Três Marias (FTM).

Fabiana Pereira Carneiro Cassiano

Mestre em Direito Econômico pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB).

Resumo: O presente trabalho se trata de uma análise sobre a impossibilidade de um ente tributante denegar o direito ao Processo Administrativo Tributário, requerido pelo contribuinte, com fundamento na ausência de uma lei regulamentadora específica, que se frise, deve ser editada pelo próprio ente. Para isso, foram analisadas as disposições legais acerca do Processo Administrativo Tributário, sua previsão Constitucional, bem como o entendimento doutrinário e jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria. Como alternativa a essa ausência, se propõe aplicação, de forma subsidiária, das regras da Lei n.º 9.784/99 e do Decreto n.º 70.235/72. Com base nisso, a pergunta-problema estabelecida para fins dessa pesquisa é se há possibilidade de que um ente tributante obste o acesso do contribuinte ao Processo Administrativo Tributário sob o argumento de ausência de legislação regulamentadora específica. A metodologia utilizada foi a indutiva, que consistiu na aplicação de pesquisas bibliográficas e documentais.

Palavras-chave: Contribuinte. Fisco. Indisponibilidade. Processo. Legislação.

Abstract: *The present work is an analysis of the impossibility of a taxing entity to deny the right to the Administrative Tax Proceeding, requested by the taxpayer, based on the absence of a specific regulatory law, which, it should be emphasized, must be edited by the entity itself. To this end, the legal provisions regarding the Administrative Tax Procedure, its Constitutional provision, as well as the doctrinal and jurisprudential understanding of the Superior Court of Justice on the matter were analyzed. As an alternative to this absence, it is proposed to apply, in a subsidiary manner, the rules of Law n.º 9,784/99 and Decree n.º 70,235/72. Based on this, the problem-question established for the purposes of this research is whether there is a possibility that a taxing entity hinders the taxpayer's access to the Tax Administrative Process under the argument of absence of specific regulatory legislation. The methodology used was inductive, which consisted of the application of bibliographic and documentary research.*

Keywords: *Taxpayer. State treasury. Unavailability. Process. Legislation.*

Sumário: 1 Introdução – 2 Administração Tributária e o Processo Administrativo Tributário – 3 Distinção entre Processo e Procedimento no Âmbito do Direito Tributário; 3.1 Procedimento Tributário; 3.2 Processo Tributário; 3.3 Inter-Relação e Impacto no Direito de Defesa – 4 Dificuldade de Legislação em Matéria Tributária e Vacância de Leis Regulamentadoras Específicas sobre a Matéria Tributária nos Fiscos Municipais – 5 A Impossibilidade de usar o Argumento de Ausência de Lei para negar o Direito ao Processo Administrativo Tributário – 6 A Possibilidade

de Aplicação de forma Subsidiária das Regras da Lei n.º 9.784/94 e do Decreto n.º 70.235/72 em Virtude de Ausência de Legislação Regulamentadora do Processo Administrativo – 7 Considerações Finais – Referências Bibliográficas.

1 INTRODUÇÃO

O Processo Administrativo Tributário (PAT) é um conjunto de atos interligados, pelo qual Autoridade Tributária está vinculada a agir de acordo com o que determina a lei regulamentadora e que tem como objetivo a solução de questões relativas ao lançamento de um crédito tributário ainda em instância administrativa, de forma a garantir ao contribuinte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, e ainda assegura à Administração Pública a possibilidade de revisar seus atos praticados no exercício de suas funções. Esse é o ponto de partida que será utilizado para conhecer essa fase processual, sua previsão legal e sua aplicabilidade material no universo jurídico.

Antes de iniciar esse estudo, porém, é necessário destacar alguns pontos essenciais. Em primeiro lugar, que para uma melhor compreensão do leitor é necessário entender a previsão constitucional acerca do PAT, que está estampada no art. 5º, LV, da Constituição Federal, cujo texto normativo garante aos litigantes que, em processos administrativos ou judiciais, lhes-são assegurados o direito ao contraditório e ampla defesa, bem como seu conceito e características. Em um segundo momento será evidenciado o porquê sua dispensa é indisponível pela Autoridade Tributante, uma vez em que o contribuinte detém o direito de exercer de forma plena o seu direito de defesa, ainda que em uma esfera unicamente administrativa.

O PAT se inicia com o primeiro ato de ofício praticado pela Autoridade Tributária, fazendo a comunicação para o contribuinte acerca da constituição do crédito tributário, que goza de certeza e liquidez. Cumpre ainda destacar que o ato de lançar é um meio utilizado pelo Fisco para tornar material a previsão de cobrança do tributo, que ocorre com a constituição do crédito tributário. É necessário destacar ainda que ele possui uma característica inquisitorial.

O crédito tributário estará devidamente constituído após o lançamento, conforme preceitua o art. 142, *caput*, do Código Tributário Nacional, em seguida, o contribuinte deverá ser notificado para efetuar o pagamento, no qual, caso haja discordância quanto ao lançamento efetuado, poderá impugnar administrativamente o lançamento, ou optar pelo parcelamento do débito, casos em que opera-se a suspensão da exigibilidade do tributo.

O ato de impugnar, por sua vez, está diretamente ligado com os princípios do direito de petição, devido processo legal, contraditório e ampla defesa, ambos referendados pelo art. 5º, XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988. Quando ocorre o protocolo de uma defesa administrativa o Fisco fica obrigado a dar uma resposta em tempo hábil e fundamentada, dispensando-se respostas genéricas, conforme a previsão constitucional acima mencionada, sendo ainda necessário a menção dos regulamentos trazidos pelo Decreto de n.º 70.235/1972 e da Lei n.º 9.784/1999, ambos dispositivos que regulam o Processo Administrativo Tributário no âmbito da União, e que pode ser usada analogamente pelos Fiscos locais que não dispõem de legislação própria e específica para regulamentação do PAT.

É necessário frisar o entendimento de que o PAT é um direito do contribuinte, e a Autoridade Tributária não pode negar alegando ausência de legislação específica para regulamentar o processo.

Em essência, essa indisponibilidade se torna de um certo modo uma espécie de medida cautelar pró contribuinte, que tem o intuito de garantir o direito de defesa, bem como a proteção de que enquanto perdurar o PAT, o direito de cobrança do Fisco permanecerá suspenso, implicando em dizer em outras palavras que as medidas constritivas ficam impossibilitadas de serem aplicadas, tais como protesto de bens, ou até mesmo uma eventual Execução Fiscal.

Nesse artigo, pretendemos expor a impossibilidade do Fisco denegar o direito do contri-

buinte ao PAT com fundamento na ausência de lei regulamentadora, desse modo será feito um estudo com base na atual legislação tributária em vigência no ordenamento jurídico, bem como na doutrina e os entendimentos jurisprudenciais pertinentes sobre a matéria.

Para isso, dividiremos o artigo em quatro seções que correspondem aos objetivos do texto, além dessa introdução e conclusão. Na primeira seção, será abordado sobre a dificuldade de legislar em matéria tributária, e a vacância de leis específicas sobre a regulamentação do Processo Administrativo Tributário.

Na segunda seção, serão abordados os aspectos legais sobre a administração tributária e o Processo Administrativo Tributário como um todo, destacando sua previsão na Constituição Federal e no Código Tributário Federal.

Na terceira seção, trataremos sobre os aspectos da indisponibilidade do PAT com fundamento na ausência de legislação específica, bem como a visão doutrinária sobre o assunto.

Na quarta seção, será analisada a possibilidade de aplicação subsidiária das normas contidas na Lei n.º 9.784/99 e do Decreto n.º 70.235/72, na ausência de legislação específica, para os Fiscos estaduais e municipais.

A relevância desse tema se justifica pela necessidade de assegurar a efetividade dos direitos de defesa do contribuinte, bem como de se promover a segurança jurídica, isonomia e a racionalidade do PAT, que tem reflexos diretos na arrecadação e na fiscalização dos tributos. A metodologia adotada neste estudo é ancorada no método indutivo, uma abordagem sistemática que parte da análise de instâncias específicas para alcançar generalizações aplicáveis ao ordenamento jurídico como um todo. Este método foi meticulosamente aplicado através da investigação de documentos legislativos e doutrinários, selecionados por sua relevância e influência no âmbito do direito tributário, em especial no Processo Administrativo Tributário.

A pesquisa bibliográfica envolveu o exame de textos jurídicos fundamentais, enquanto a análise legal concentrou-se na interpretação de estudos, regulamentos e conceitos doutrinários. Através desse processo detalhado e reflexivo, emergiu a conclusão robusta de que o direito ao Processo Administrativo Tributário é uma prerrogativa incontestável do contribuinte, sustentada mesmo na ausência de legislação explícita. Esta descoberta é emblemática do poder do método indutivo, que, ao integrar observações detalhadas de fontes primárias e secundárias, permite a formulação de princípios jurídicos sólidos e defensáveis.

2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Falar sobre o assunto da Administração Tributária e o Processo Administrativo Tributário (PAT) é algo de extrema importância para o sistema tributário nacional, bem como para o Estado e os sujeitos sociais que são os contribuintes de fato e de direito. Uma vez em que é por meio desses meios que são feitas as arrecadações que servem para o custeio dos serviços públicos.

É necessário entender que a Administração Tributária engloba, em seu exercício, diversas atividades, tais como a fiscalização, arrecadação, cobrança, controle e planejamento da atividade tributária. Seu principal objetivo é garantir que os contribuintes cumpram com as suas obrigações fiscais de acordo com as regras estabelecidas pelas legislações vigentes. Que em teoria evitará a sonegação e garantirá a justa arrecadação dos tributos.

Ao abordar o tema, torna-se necessário, antes de conceituar o que seria o PAT, trazer a sua previsão legal, tanto na Constituição Federal como no Código Tributário Nacional. A Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/2003, incluiu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, que trata em sua determinação de atuação integrada das administrações tributárias.

XXII – as administrações tributárias da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercida por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (Brasil, 1988).

É imperioso destacar ainda que a eficiência da Administração Tributária e do PAT estão relacionadas diretamente com a transparência, agilidade e segurança jurídica. Dessa forma é possível o desempenho do fundamental papel que é a manutenção da ordem financeira do Estado e dar garantia aos direitos dos contribuintes.

Nesse sentido, torna-se correto afirmar que as entidades que compõem os entes tributários federais possuem uma maior autonomia de atuação no que diz respeito ao PAT, por já haver normas regulamentadoras que regulam esse tipo de trâmite processual.

Nessa mesma, o Código Tributário Nacional em seu Livro IV, art. 194, que traz em seu bojo o arcabouço formal de normas regulamentadoras para a chamada “Administração Tributária”, que traz as regras acerca dos Órgãos e os Agentes Públicos, que são os responsáveis diretos pela concretização da previsão da lei em sentido abstrato e sua aplicação no cotidiano.

O legislador originário tratou em dividir o livro IV do CTN em três principais partes: fiscalização, dívida ativa e certidões negativas. Sobre esse assunto é necessário trazer o conceito de Ricardo Alexandre:

Fiscalização é o estímulo do cumprimento espontâneo/ punição dos infratores. Dívida Ativa trata-se de providências executórias contra os que não cumpriram suas obrigações. Certidões Negativas é a comprovação da regularidade possibilitando acesso aos benefícios legais (Alexandre, 2020, p. 638).

Dito isso, cabe agora trazer as duas formas em que o PAT, sendo a primeira o contencioso unilateral, que é caracterizado pelo lançamento do crédito tributário, e a segunda fase, é o contencioso bilateral, que nada mais é do que a existência do litígio entre o Fisco e o contribuinte.

O litígio na esfera administrativa acontece a partir do momento em que o contribuinte realiza uma impugnação ao lançamento de um determinado crédito, esse ato é um cumprimento ao direito de petição, conforme prevê a Constituição Federal, em seu art. 5º, XXXIV, alínea “a”.

O legislador constitucional tratou esse direito como sendo um dos direitos mais caros para a pessoa humana, e ao contribuinte lhe é assegurado, caso queira, peticionar aos órgãos estatais, deve ser levado em consideração que o ato de peticionar está diretamente atrelado ao direito de ter uma resposta, essa por sua vez deve ser feita em tempo hábil e fundamentada.

3 DISTINÇÃO ENTRE PROCESSO E PROCEDIMENTO NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário, como ramo especializado do Direito, possui uma série de peculiaridades que se manifestam tanto na legislação quanto na doutrina. Uma das distinções fundamentais que a doutrina tributária faz é a entre os conceitos de processo e procedimento tributário, que, embora frequentemente utilizados como sinônimos na linguagem comum, possuem significados distintos e implicações práticas relevantes.

3.1 PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

O procedimento tributário é o conjunto de atos administrativos sequenciais que são

realizados com o objetivo de verificar a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária, determinada a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, aplicar a penalidade administrativa correspondente. O procedimento é, portanto, um fluxo de atos que visa dar concretude à aplicação da lei tributária ao caso concreto.

3.2 PROCESSO TRIBUTÁRIO

Por outro lado, o processo tributário é uma sequência de atos coordenados que visam a resolução de uma lide tributária, seja ela administrativa ou judicial. O processo é o instrumento pelo qual se exercita o direito de defesa do contribuinte frente à Fazenda Pública, permitindo que o litígio seja solucionado de maneira justa e equilibrada. No âmbito administrativo, o processo tributário se desenvolve perante as autoridades fiscais e é regido por princípios como o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal.

3.3 INTER-RELAÇÃO E IMPACTO NO DIREITO DE DEFESA

A distinção entre processo e procedimento é mais do que uma mera formalidade terminológica; ela tem implicações diretas no direito de defesa do contribuinte. Enquanto o procedimento tributário é iniciado pela administração tributária e segue uma lógica predominantemente unilateral, o processo tributário é marcado pela bilateralidade e pela possibilidade de interação e contestação por parte do contribuinte.

A garantia ao direito de defesa no âmbito do Processo Administrativo Tributário é assegurada pela possibilidade de o contribuinte impugnar os atos praticados no procedimento tributário, questionando desde a correta caracterização do fato gerador até a adequação da penalidade aplicada. Assim, o processo tributário serve como um mecanismo de controle da legalidade e da legitimidade dos atos administrativos tributários, reforçando a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte.

4 DIFICULDADE DE LEGISLAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E VACÂNCIA DE LEIS REGULAMENTADORAS ESPECÍFICAS SOBRE A MATÉRIA TRIBUTÁRIA NOS FISCOS MUNICIPAIS

Tornou-se um entendimento comum entre os operadores do direito, em especial os que atuam diretamente com a matéria tributária no Brasil, que o nosso ordenamento legislativo possui uma grande dificuldade em elaborar leis específicas para regular matéria tributária.

Nesse aspecto, o processo administrativo TC 030.671/2023-0 deu origem para o desenvolvimento de um relatório realizado pelo Tribunal de Contas da União, em que apontou as maiores dificuldades em legislar sobre direito tributário, nesse estudo foram analisados os principais problemas na gestão tributária federal entre os exercícios de 2015 a 2021.

Segundo o relatório, o Brasil possui um dos sistemas tributários mais complexos e burocráticos do mundo. Tendo sido editadas mais de 377 (trezentas e setenta e sete mil) normas tributárias após a promulgação da Constituição Federal. Contudo, dentre todas essas normas, a maior problemática que se tem é a interpretação e aplicação da lei no caso concreto, criando por um lado uma avalanche de leis genéricas sem uma aplicação prática na vida do contribuinte.

Um outro ponto que é importante destacar é o fato de existirem um elevado número de recursos envolvendo o contencioso tributário e que, de um modo direto, isso reflete na qualidade do sistema tributário, bem como da maneira de como estão sendo feitas as formas de arrecadação pelo Fisco, gerando embates eternos entre o Ente Tributante e o contribuinte final.

Deve ainda se levar em consideração que, apesar da previsão constitucional para a cobrança de um determinado tributo, existe a necessidade de edição de leis complementares, por

isso existe uma grande dificuldade na criação de normas específicas.

Sobre essa visão, cabe ainda destacar que, para além da dificuldade em criar leis, o legislador, quando cria, dá uma maior atenção na possibilidade do Fisco em cobrar o tributo, sem, contudo, criar normas que regulamentem o processo de cobrança.

Desse modo, fica predominando a ausência de adequação da norma com as demandas e as necessidades de sua aplicação para o cotidiano, tanto para quem cobra como para quem paga.

Lidar com o sistema tributário de um modo geral é algo complexo, burocrático e desigual. Essas características dificultam a elaboração e a implementação de normas regulamentadoras específicas, que visem a simplificação, transparência e a justiça fiscal. Sobre o assunto, ensina Luciano Amaro que:

O Sistema tributário brasileiro, embora robusto, em sua estrutura normativa, enfrenta desafios significativos no que tange à sua aplicação prática. A proliferação de normas tributárias, muitas vezes sem a devida harmonização e clareza, gera um ambiente de incerteza jurídica que afeta tanto o contribuinte quanto a administração tributária (Amaro, 2007).

Sobre esse aspecto é possível entender uma eventual falta de legislação que regula o processo de arrecadação e cobrança.

Como será demonstrado a seguir, a partir do momento em que o Fisco realiza a cobrança de um determinado tributo, esse deve dar margem para a defesa do contribuinte e seu direito de contestação, ainda que em esfera administrativa, não poderá ser negado, sob o argumento de ausência de lei regulamentadora do PAT, por aquele ente tributante específico.

5 A IMPOSSIBILIDADE DE USAR O ARGUMENTO DE AUSÊNCIA DE LEI PARA NEGAR O DIREITO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Antes de começarmos a discorrer sobre o tema se faz necessário entender que o direito ao PAT é uma garantia constitucional dos contribuintes, e sua previsão se encontra no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Art. 5º [...]

LV – Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (Brasil, 1988).

Com base nesse direito, é possível afirmar que o contribuinte pode contestar e impugnar os atos da Administração Tributária que lhe sejam desfavoráveis, como os lançamentos, multas, penalidades, exclusões de regimes especiais etc. perante um Órgão Colegiado, composto por representantes do Fisco e dos contribuintes, que julgará de forma imparcial e independente as defesas e recursos administrativos. A concretização desse direito é um cumprimento aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da legalidade. Nesse aspecto, ensina Aliomar Baleeiro que:

O Direito de defesa do contribuinte, no âmbito administrativo, é inalienável e independente da existência de legislação específica regulamentando o Processo Administrativo Tributário. A ausência de legislação não pode ser utilizada como justificativa para obstar o exercício de direitos e garantias fundamentais, assegurados pela Constituição (Baleeiro, 1999).

De acordo com esses princípios, é possível extrair que nenhum contribuinte poderá ter o pagamento de um determinado tributo exigido pelo Fisco, sem que haja uma previsão legal

para a cobrança, nem tão pouco poderá sofrer sanções constrictivas referentes a essa cobrança sem poder exercer o seu direito de se defender. Haja vista que apesar da constituição do crédito tributário deter certeza e liquidez, em alguns casos, seu lançamento pode ter sido feito em desconformidade com a lei, tornando-o o crédito em inexistente e sua cobrança ilegal.

Desse modo, surge a necessidade da constituição de um processo ainda na esfera administrativa para que o contribuinte possa exercer sua defesa sobre aquilo que ele ache ilegal, antes mesmo de sofrer qualquer meio constrictivo, podendo citar aqui o protesto em cartório de bens.

No entanto, alguns Entes Tributantes, podem alegar que não há lei específica que discipline o PAT em seu âmbito administrativo, e, por isso, negam o direito ao contribuinte de recorrer das decisões da Administração Tributária. Essa alegação é inválida e contrária à Constituição Federal, por vários motivos, que serão abordados a seguir.

Nesse sentido, torna-se claro que o PAT é um direito fundamental do contribuinte, garantido pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional e Legislações específicas de cada ente federativo. Seu objetivo é solucionar os conflitos entre o Fisco e o contribuinte, de uma forma mais rápida, simples e eficaz, sem a necessidade de recorrer ao Poder Judiciário. Nesse sentido ensina Hugo de Brito Machado Segundo que:

Por tudo isso, a ausência de legislação infraconstitucional que preveja a existência de um processo administrativo não pode ser invocada como justificativa válida para que a Administração Pública não respeite o direito de petição, ou deixe de exercer o autocontrole nos termos de um devido processo legal. Os dispositivos constitucionais, de fundamento indiscutível, e indubitavelmente autoaplicáveis, impõe a existência de processo administrativo, que há de seguir-se conforme regras que podem ser extraídas implicitamente da Constituição, ou, analogicamente, de dispositivos da legislação de outros entes tributantes (Segundo, 2020).

No entanto, e apesar de alguns Fiscos municipais, alegarem que não possuem leis regulamentadoras do PAT em suas esferas, e por isso, negam o direito do processo ao contribuinte, essa negativa fundamentada nessa alegação é inválida e inconstitucional, pois viola os princípios da legalidade, segurança jurídica e do devido processo legal.

Desse modo, fica claro que a ausência de lei específica não pode e nem deve ser usada como argumento para negar o direito ao Processo Administrativo, pois esse direito vem diretamente da Constituição Federal, além disso, existem princípios gerais e regras que orientam a aplicação do PAT, e que podem ser usados pelos Entes Tributantes até que esses editem suas leis próprias.

E sobre essa possibilidade de aplicar legislação geral de matéria de Direito Administrativo, ensina o Segundo:

Como o processo administrativo, hoje, é disciplinado no plano federal, em linhas gerais, pela Lei 9.784/99, pode-se defender a aplicação analógica dessa lei no âmbito de todo e qualquer ente tributante que não disponha de legislação sobre o assunto (Segundo, 2020).

Ainda nesse sentido, torna-se necessário trazer a ideia de que atualmente o Processo Administrativo como um todo é regulamentado na esfera federal, já existem normas e decretos que regulamentam o PAT, na esfera fiscal da União, portanto, caso algum Ente Tributante não disponha de legislação própria, poderão ser aplicadas as diretrizes da Lei n.º 9.784/99 e do Decreto n.º 70.235/72.

Portanto, caso o contribuinte venha a se sentir lesado ou ameaçado por um ato da Administração Tributária, ele poderá exigir o seu direito ao Processo Administrativo Tributário, independentemente da existência ou não de lei específica, no âmbito do ente federativo que o cobra.

6 A POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE FORMA SUBSIDIÁRIA DAS REGRAS DA LEI N.º 9.784/94 E DO DECRETO N.º 70.235/72 EM VIRTUDE DE AUSÊNCIA DE LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

No sistema jurídico brasileiro, inexistente uma lei federal que regulamente de um modo geral e uniforme todos os PAT em cada esfera da federação. O que ocorre é que cada Ente Tributante possui sua própria legislação sobre o tema, desse modo, geram-se inúmeras divergências e inseguranças jurídicas. Tendo ainda alguns entes que são ausentes em matéria de norma regulamentadora para o processo.

Nesse cenário, surge, então, a possibilidade, de que para cada caso concreto, ocorra a aplicação das normas contidas na Lei n.º 9.784/99 ou do Decreto n.º 70.235/72, ambos regulamentam PAT no âmbito da Administração Pública Federal e podem ser considerados como normas gerais de direito administrativo, o qual estabelece os princípios, as garantias básicas do processo administrativo.

A possibilidade de aplicação das regras contidas nestes dispositivos legais é respaldada através de decisões do Superior Tribunal de Justiça, que de forma reiterada vem estabelecendo o seu entendimento, inclusive se forma sumulada, é o que diz a Súmula 633, do STJ:

A Lei 9.784/1999, especialmente no que diz respeito ao prazo decadencial para a revisão e atos administrativos no âmbito da Administração Pública federal, pode ser aplicada, de forma subsidiária, aos estados e municípios. Se inexistir norma local e específica que regule a matéria (Brasil, 2019).

Além disso, tratou a Corte Superior da aplicação dessa legislação em outros casos específicos, como pode ser extraído dos: AGInt no REsp 1642879/GO, REsp 1684556/SP, AgRg no AREsp 345831/PR, EDcI no REsp 1525330/MG e o RMS 21866/SP.

Portanto, a aplicação desses dispositivos é totalmente possível, bem como, sua aplicação seria um efetivo cumprimento ao princípio legalidade, que em seu teor exige que toda ação estatal seja fundamentada em lei.

Além disso, ela promove o princípio da segurança jurídica, que visa garantir a estabilidade, previsibilidade e a confiança nas relações jurídicas tributárias. Por fim, cumpre destacar que sua efetiva aplicação assegura ainda o princípio do devido processo legal, implicando diretamente no exercício do direito de defesa, do contraditório e ampla defesa.

Desse modo, é possível concluir que, na ausência de lei específica que regulamenta o Processo Administrativo Tributário em determinado ente federativo, será aplicada as regras contidas na Lei n.º 9.784/99 ou no Decreto n.º 70.235/72, de forma subsidiária, como norma geral de direito administrativo.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base em todo o exposto acima elencado, é totalmente possível determinar que o direito ao processo administrativo é fundamental para garantir a participação, defesa e o contraditório dos administrados, perante a Administração Pública. Contudo, esse direito nem sempre é respeitado ou efetivado, seja por falta de legislação específica, omissão ou resistência da própria Administração.

Nesse contexto, o presente artigo buscou analisar a situação jurídica dos contribuintes que se veem privados de exercerem o direito de defesa em processos administrativos, em razão do argumento utilizado pelo Fisco de ausência de lei regulamentadora específica. Para isso, foram abordados os princípios constitucionais que regem a Administração Pública e o PAT, bem como as normas infraconstitucionais existentes, cujos regramentos podem vir a ser usados

como base legal para suprimir uma eventual inexistência legal local.

Desse modo, se entende que o argumento de que a ausência de legislação específica que regulamenta o PAT não pode ser usada como um obstáculo para determinar a impossibilidade de exercício do direito ao processo administrativo. Para tanto, foram abordados os conceitos de indisponibilidade do interesse público, bem como os princípios e as normas que regem o PAT no ordenamento jurídico nacional, sendo ainda abordados o entendimento pacificado dos Tribunais Superiores.

A partir da pesquisa realizada, concluiu-se que argumento de legislação específica regulamentadora não se sustenta, pois a previsão ao processo administrativo está na Constituição Federal e em legislações específicas, que estabelecem em seu teor as regras gerais e especiais para sua realização. Valendo, ainda, lembrar dos ensinamentos de Paulo Bonavides:

A efetividade dos direitos fundamentais, especialmente no que tange ao direito ao processo administrativo, não se esgotam na norma constitucional que prevê o direito, mas se estende à sua implementação prática e cotidiana, que deve ser garantida pelo Estado, independentemente da existência de legislação infraconstitucional específica (Bonavides, 2001).

Portanto, a indisponibilidade do direito ao PAT não decorre de falta de regulamentação, mas sim da falta de observância e cumprimento das normas já existentes, que devem ser aplicadas e interpretadas de forma a assegurar a efetividade desse direito fundamental. Assim, cabe aos contribuintes exigirem o respeito ao seu direito de participar e se defender nos processos administrativos, e aos Órgãos de controle para fiscalizar e corrigir as eventuais ilegalidades ou abusos praticados pela Administração Pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário** – 14ª edição, ver. atual. e ampl. – Salvador: JusPodivm, 2020.

AMARO, da Silva Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** – 13ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, de Andrade Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** – 11ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional** – 15ª edição, São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

_____, Código Tributário Nacional (1966). **Código Tributário Nacional de 1966**. Brasília, DF: Presidente da República, 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>.

_____, Decreto n.º 70.235 (1972). **Decreto n.º 70.235/1972**. Brasília, DF: Presidente da República, 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>.

_____, Lei n.º 9.784 (1999). **Lei de Procedimentos Administrativos**. Brasília, DF: Presidente da República, 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário** – 12ª edição – São Paulo: Atlas 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: **Levantamento sobre a Estrutura Tributária dos Municípios brasileiros**. 25/02/2022. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tribunal-comeca-levantamento-sobre-a-estrutura-tributaria-dos-municipios-brasileiros.htm>>.