

Artigo

A dignidade da pessoa humana como fundamento axiológico das garantias de contraditório e ampla defesa no processo administrativo tributário

The dignity of the human person as an axiological foundation of the guarantees of adversarial and ample defense in the administrative tax process

André Luiz Montesano de Carvalho¹

¹Doutorando em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino, Buenos Aires, Buenos Aires. ORCID: 0009-0007-8575-220X. E-mail: andre@montesanoadvocacia.com.br.

Submetido em: 02/07/2025, revisado em: 15/07/2025 e aceito para publicação em: 17/07/2025.

RESUMO: O presente artigo discute o papel da dignidade da pessoa humana como fundamento axiológico das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário brasileiro. Parte-se da constatação de que, apesar do art. 5º, LV, da Constituição de 1988 assegurar tais garantias a todos os litigantes em processos judiciais e administrativos, persistem práticas restritivas no contencioso fiscal, como o restabelecimento do voto de qualidade no CARF e propostas legislativas que limitam instâncias recursais, comprometendo a paridade dialógica entre Fisco e contribuinte. Nesse cenário, o problema da pesquisa está na fragilidade das garantias processuais tributárias frente ao avanço de medidas arrecadatórias que não observam o devido processo legal substancial, reduzindo o contribuinte a mero objeto de arrecadação. Tendo em vista isso, o objetivo é demonstrar que a dignidade da pessoa humana, enquanto valor-fonte do constitucionalismo contemporâneo, densifica materialmente o contraditório e a ampla defesa, funcionando como critério hermenêutico que obriga a Administração Tributária a assegurar procedimentos dialógicos, motivação reforçada e acesso efetivo a provas técnicas. A metodologia adotada consistiu em revisão bibliográfica de artigos publicados entre 2021 e 2025, conjugada à análise dogmática de obras clássicas de direito constitucional e tributário e estudo qualitativo de leis e decisões administrativas recentes. Os achados evidenciam que a dignidade opera como limite negativo, vedando restrições desproporcionais ao exercício do contraditório, e como comando positivo, impondo deveres estatais de mitigação de desigualdades cognitivas e técnicas. Conclui-se que a efetivação substancial dessas garantias é condição para a legitimidade constitucional do processo tributário administrativo, sendo recomendável ampliar pesquisas sobre integração de tecnologias inclusivas, aplicação do princípio *pro persona* e adoção de critérios objetivos de distribuição do ônus da prova, em consonância com a justiça fiscal material.

Palavras-Chave: Justiça fiscal; *Due process*; Princípio *pro persona*; Paridade de armas.

ABSTRACT: The present article discusses the role of human dignity as an axiological foundation for the constitutional guarantees of adversarial proceedings and full defense in Brazilian tax administrative procedures. It starts from the finding that, despite Article 5, item LV, of the 1988 Constitution ensuring such guarantees to all litigants in judicial and administrative processes, restrictive practices persist in tax litigation, such as the reinstatement of the casting vote in the CARF and legislative proposals that limit appeal instances, thereby compromising the dialogical parity between the Tax Administration and taxpayers. In this scenario, the research problem lies in the fragility of tax procedural guarantees in the face of the advancement of collection measures that fail to observe substantial due process, reducing taxpayers to mere objects of collection. Given this, the objective is to demonstrate that human dignity, as a value-source of contemporary constitutionalism, materially densifies the adversarial principle and full defense, serving as a hermeneutic criterion that obliges the Tax Administration to ensure dialogical procedures, reinforced reasoning, and effective access to technical evidence. The methodology adopted consisted of a literature review of articles published between 2021 and 2025, combined with a dogmatic analysis of classical works on constitutional and tax law, and a qualitative study of recent laws and administrative decisions. The findings show that dignity operates as a negative limit, prohibiting disproportionate restrictions on the exercise of adversarial proceedings, and as a positive command, imposing state duties to mitigate cognitive and technical inequalities. It concludes that the substantial implementation of these guarantees is a condition for the constitutional legitimacy of tax administrative procedures, recommending further research on the integration of inclusive technologies, the application of the *pro persona* principle, and the adoption of objective criteria for the distribution of the burden of proof, in line with material tax justice.

Keywords: Tax justice; *Due process*; *Pro persona* principle; Equality of arms.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A discussão contemporânea sobre o processo administrativo tributário mostra que o exercício efetivo do contraditório e da ampla defesa depende de um fundamento axiológico que ultrapasse a observância procedimental. Partindo da centralidade da dignidade da pessoa humana como valor-fonte do Estado Constitucional, este artigo

investiga como esse princípio densifica o devido processo legal material e legítima a exigência fiscal. A problemática delimita-se na constatação de que, a despeito da previsão expressa do art. 5º, LV, da Constituição de 1988, práticas recentes, como o restabelecimento do voto de qualidade no CARF e projetos de lei que restringem recursos administrativos, sugerem um retrocesso no equilíbrio dialógico entre Fisco e contribuinte (Castro, 2025).

Essas medidas tendem a reforçar assimetrias informacionais e decisórias já diagnosticadas pela doutrina sobre segurança jurídica, que identifica na ausência de motivação substancial das decisões fazendárias uma violação direta ao núcleo essencial das garantias processuais (Araujo, 2024). Ao mesmo tempo, pesquisas dogmáticas recentes evidenciam a emergência de um processo administrativo justo, cujo critério de validade repousa na capacidade de a instância fiscal reconhecer o contribuinte como sujeito de direitos e não como mero objeto de arrecadação (Silva; Dezan, 2024). Sob esse prisma, a dignidade impõe dever estatal de assegurar participação influente, paridade de armas e acesso a todos os meios probatórios pertinentes, inclusive aqueles de natureza técnica, condição imprescindível para a busca da verdade material (Fiorin; Milani, 2023).

Essa constatação se insere em uma discussão mais ampla sobre o papel do processo administrativo tributário na realização de um Estado Democrático de Direito comprometido com a tutela integral dos direitos fundamentais. Em um sistema fiscal que se legitima pelo princípio da capacidade contributiva e pela vedação de confisco, a dignidade da pessoa humana opera como limite material à ação estatal, obrigando a administração a estruturar procedimentos que respeitem, de maneira efetiva, a autonomia individual e a integridade patrimonial mínima do contribuinte. Autores como Torres (2022) apontam que a dignidade, enquanto valor jurídico-fundante, atua como critério de validade das normas tributárias e de seus atos de aplicação, sendo imperativo que as instâncias administrativas adotem decisões motivadas, proporcionais e adequadas ao caso concreto.

Nesse sentido, a redução do contraditório a um formalismo vazio, restrito à mera concessão de prazo para manifestação escrita, traduz grave insuficiência constitucional, pois frustra a dimensão participativa do devido processo legal material e compromete o ideal de justiça fiscal. Outrossim, a crítica da doutrina abalizada evidencia que o princípio da dignidade impõe à Administração Tributária o dever de mitigação de desigualdades cognitivas e técnicas entre Fisco e contribuinte, sob pena de desnaturação do processo em instrumento meramente arrecadatório (Schoueri, 2023). Nesse cenário, tal perspectiva exige que o procedimento administrativo seja compreendido como espaço dialógico, no qual a ampla defesa, o contraditório substancial, a publicidade e a fundamentação reforçada formam os elementos constitutivos da legitimidade da decisão final.

Diante disso, o objetivo do estudo é demonstrar que a dignidade da pessoa humana funciona como critério hermenêutico de expansão das garantias de contraditório e ampla defesa no contencioso administrativo tributário, obrigando a administração a justificar de forma proporcional qualquer restrição ao direito de defesa e a adotar procedimentos que mitiguem disparidades cognitivas entre Fisco e contribuinte. Especificamente, pretende-se analisar a evolução que conecta dignidade e devido processo legal material, bem como examinar, à luz de dados legislativos recentes, os pontos de tensão entre eficiência arrecadatória e proteção de direitos fundamentais.

A metodologia adotada consiste em revisão bibliográfica sistemática, combinando artigos científicos publicados entre 2021 e 2025 e 35 % de obras clássicas e contemporâneas de direito tributário e constitucional, com análise qualitativa de documentos legislativos e decisões administrativas e judiciais correlatas. Essa estratégia metodológica permite cotejar achados recentes com a dogmática consolidada de autores como Carrazza (2023) e Machado Segundo (2024), reforçando a necessária conexão entre teoria e prática.

A justificativa reside no *déficit* democrático ainda presente no processo administrativo tributário brasileiro, pois, se o poder de tributar é expressão de soberania estatal voltada ao financiamento de direitos sociais, ele só preserva legitimidade quando exercido em conformidade com a dignidade dos sujeitos passivos. Demonstrar que o princípio da dignidade não é mero ornamento retórico, pois é o limite e parâmetro de validade das garantias processuais, contribui para o aperfeiçoamento do contencioso fiscal, para a adoção de políticas públicas arrecadatórias compatíveis com o Estado Democrático de Direito e para o fortalecimento da confiança legítima entre administração e contribuinte.

2 A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA COMO VALOR-FONTE NO CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO

A centralidade da dignidade da pessoa humana no constitucionalismo contemporâneo impõe ao intérprete jurídico a adoção de um exame filosófico-axiológico, que ultrapasse as abordagens normativas procedimentais e alcance sua consolidação dogmática como valor-fonte do ordenamento jurídico, além de projetá-la como parâmetro prático para a arquitetura institucional do Estado Democrático de Direito. Sob a perspectiva kantiana, a dignidade exprime um valor inerente e irreduzível do ser humano, sendo fundamento de toda obrigação moral na medida em que cada pessoa deve ser considerada sempre como um fim em si mesma e jamais como meio para outros fins (Kant, 1785). Essa concepção filosófica foi rearticulada pelas teorias pós-bélicas de justiça e direitos fundamentais, convertendo-se em elemento estruturante da legitimidade estatal, visto que qualquer exercício de autoridade somente se justifica se respeitar incondicionalmente a dignidade de seus destinatários, enquanto sujeitos autônomos e livres dotados de valor absoluto.

Autores confirmam a permanência e a ressignificação desse fundamento filosófico no âmbito do constitucionalismo transnacional. Dal Ri e Brandalise (2023), ao rastreamos interações jurisprudenciais entre Brasil e Estados Unidos, demonstram que, não obstante as diferenças de contexto normativo e cultural, os intercâmbios entre Cortes Constitucionais e Supremas Cortes convergem na adoção da dignidade como cláusula de fechamento sistêmico, operando como critério último de legitimação e controle dos atos estatais no cenário global contemporâneo. No plano sociopolítico interno, a dignidade mantém-se como “valor-âncora” orientador de políticas públicas, influenciando decisões sobre distribuição de recursos e organização federativa, como se

observa nos debates envolvendo o financiamento do Sistema Único de Saúde, em que a dignidade da pessoa humana fundamenta a vinculação de receitas orçamentárias e o dever estatal de garantir o mínimo existencial para uma vida digna (Portella; Silva, 2022). A partir disso, a dignidade reafirma sua condição de princípio jurídico, valor moral e diretriz político-constitucional indispensável à construção de sociedades justas, solidárias e livres.

Enquanto estatuto jurídico-normativo, a dignidade da pessoa humana desloca-se da posição de mero enunciado programático, muitas vezes invocado retoricamente, para assumir concretamente a função de princípio de aplicação imediata e critério decisório vinculante em todas as esferas do ordenamento constitucional. Na perspectiva teórica de Robert Alexy (2021), a dignidade qualifica-se como norma-princípio dotada de peso otimizado em processos de concretização proporcional, operando como fundamento axiológico que condiciona a validade das demais normas e orienta o método de ponderação em colisões de direitos fundamentais. Humberto Ávila reforça essa visão ao assinalar que a dignidade é simultaneamente princípio e valor estruturante, impondo deveres de otimização na interpretação e aplicação do Direito. Complementando esse entendimento, Ingo Wolfgang Sarlet (2022) explicita suas dimensões negativa, consistente na vedação de qualquer forma de instrumentalização do ser humano por parte do Estado ou de particulares, e positiva, que se traduz no dever de proteção, impondo ao Estado obrigações de atuação para a promoção das condições mínimas de existência digna.

Já Mikulina, Mikulin e Pogrebytskyi (2024), ao realizarem uma análise comparada dos sistemas constitucionais da Ucrânia, Alemanha e Polônia, identificaram que as respectivas cortes constitucionais recorrem à dignidade da pessoa humana como parâmetro normativo central para modular conflitos entre a liberdade individual e as exigências de segurança pública. Tais decisões, fundamentadas em metodologias ponderativas compatíveis com o modelo proposto por Alexy, mostram que a dignidade opera como cláusula de fechamento hermenêutico e como princípio integrador da ordem constitucional, dotada de densidade normativa capaz de orientar soluções equilibradas e proporcionalmente justificáveis em contextos de tensão entre direitos fundamentais. Nesse espectro, consolida-se sua função como valor-fonte estruturante do sistema jurídico contemporâneo, reafirmando a dignidade como núcleo axiológico inafastável na hermenêutica constitucional e na construção democrática do Direito.

O vetor hermenêutico da dignidade mostra-se fecundo, considerando que, na jurisprudência europeia, a polissemia do conceito, ora princípio, ora direito subjetivo, gera riscos de relativização e potencial crítico, conforme examina Baudoin (2024) em estudo comparado França-Alemanha-Hungria. Esse caráter plurívoco explica por que decisões administrativas e judiciais devem justificar, de modo substancial, qualquer restrição a direitos fundamentais, evitando regressões axiológicas. No Brasil, o contencioso administrativo tributário e o próprio processo legislativo confirmam essa orientabilidade, em

que Vecchi, Garcia e Pilau Sobrinho (2020) demonstram que a positivação da dignidade impõe limites materiais mesmo em domínios tradicionalmente marcados por discricionariedade, como relações laborais.

A globalização constitucional intensifica o papel da dignidade. Kumm (2022) sustenta que constitucionalismo global se ancora na tríade direitos humanos, democracia e *rule of law*, cuja premissa ontológica é a dignidade igual de todos os seres humanos. No âmbito latino-americano, a construção dialógica identificada por Dal Ri e Brandalise (2023) confirma a circulação de precedentes, como o caso Lüth e a tendência à harmonização axiológica. Já estudos criminológicos recentes, como o de Holder e Dearing (2024), sobre participação da vítima no processo penal europeu, evidenciam que a dignidade atua como critério para a redistribuição do poder de fala no sistema de justiça, reforçando a vertente democrática dos direitos humanos.

No Estado Democrático de Direito, as projeções da dignidade compreendem três eixos complementares. Primeiro, o eixo normativo-estrutural é a dignidade é cláusula pétrea no art. 1º, III da Constituição de 1988, irradiando efeitos de proteção contrarreformas constitucionais regressivas. Segundo o eixo procedimental, em que garante contraditório substancial, participação e motivação reforçada das decisões públicas, em consonância com o devido processo material. Terceiro, o eixo distributivo obriga o Estado à concretização de condições mínimas de existência digna, legitimando políticas de redução de desigualdades (Portella; Silva, 2022) e reclamando mecanismos de *accountability* que impeçam captura institucional. A convergência desses eixos confirma que a dignidade, mais do que retórica, é critério operativo de validade jurídico-constitucional, apto a orientar hermenêutica, políticas públicas e controle de constitucionalidade.

3 O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA COMO GARANTIAS FUNDAMENTAIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O contraditório e a ampla defesa são, no âmbito do processo administrativo tributário, cláusulas democráticas irrenunciáveis que condicionam a própria validade material da exigência fiscal, funcionando como garantias estruturantes do Estado Democrático de Direito. Sob o prisma histórico-dogmático, observa-se que a noção de contraditório evoluiu de uma concepção restrita, centrada na mera “audiência bilateral” própria dos modelos inquisitoriais, para uma compreensão ampliada que o reconhece como direito de participação ativa e de influência no resultado decisório. Essa transição do plano formal para a substância jurídica tem sido objeto de atenção em estudos recentes, os quais evidenciam que, nas modernas administrações fiscais, persistem tensões marcantes entre a busca por eficiência arrecadatória e a efetivação da paridade de armas entre Fisco e contribuinte (Reis, 2024). Tal constatação mostra que a realização plena do contraditório pressupõe, além do acesso ao processo, a

possibilidade real de intervenção qualificada na formação do convencimento da autoridade julgadora.

Por sua vez, a garantia correlata da ampla defesa deixou de se restringir à simples faculdade de apresentação de razões escritas para se consolidar como direito fundamental ao uso de todos os meios técnicos e probatórios necessários à refutação do lançamento tributário, incluindo a utilização de tecnologias que assegurem o acesso remoto integral aos autos processuais. Essa ampliação de escopo encontra respaldo em pesquisas empírico-processuais realizadas nas Delegacias Regionais de Julgamento, que demonstram os avanços e desafios na implementação de práticas que garantam a defesa plena em processos fiscais digitais (Andrade, 2022). Essa viragem axiológica é coerente com a concepção contemporânea do processo administrativo como espaço dialógico de construção da decisão, o que exige também a motivação reforçada, a racionalidade comunicativa e a transparência procedimental como condições de legitimidade do ato administrativo fiscal no Estado Constitucional.

A Constituição Federal de 1988 positivou de forma inequívoca as premissas do contraditório e da ampla defesa em seu art. 5º, inciso LV, assegurando tais garantias “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo” (Brasil, 1988), o que refuta qualquer interpretação restritiva que pretenda circunscrevê-las exclusivamente aos processos de natureza punitiva estrita. Essa redação constitucional corrobora com o entendimento de que o devido processo legal se aplica a toda e qualquer relação jurídico-processual em que esteja em jogo a imposição de obrigações pelo Estado, incluindo o lançamento tributário, que interfere diretamente na esfera patrimonial do contribuinte.

Em nível infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, especialmente em seus artigos 142, 146 e 151, consagra a autotutela fiscal, reconhecendo ao Fisco o poder-dever de compor o crédito tributário (Brasil, 1966). Contudo, condiciona a constituição definitiva desse crédito ao cumprimento do duplo pressuposto da legalidade estrita, que impõe observância à norma tributária e do controle contraditório, garantindo ao contribuinte o direito de participar ativamente do processo administrativo, apresentando razões, provas e questionamentos antes do exaurimento da instância administrativa.

Nesse sentido, o Decreto nº 70.235/1972 organiza o rito processual federal, estabelecendo regras de tramitação que, conjugadas com a Lei nº 9.784/1999, impõem prazos, asseguram intimações válidas e preveem a possibilidade de ampla produção probatória como requisitos formais mínimos para a validade do processo administrativo fiscal. Todavia, a efetividade concreta dessas previsões legais depende de uma interpretação conforme a Constituição, orientada pelos princípios da dignidade da pessoa humana, do devido processo legal substancial e da segurança jurídica. Isso porque garantias meramente formais podem ser esvaziadas na prática por mecanismos processuais de difícil acesso, como exigências desproporcionais de qualificação técnica, ou por critérios decisórios desequilibrados, a exemplo do voto de qualidade recentemente restabelecido no CARF pela Lei nº 14.689/2023 (Brasil, 2023).

Essa previsão normativa, ao atribuir ao representante da Fazenda Nacional a prerrogativa de desempatar julgamentos administrativos, mostra um modelo que tensiona o dever de imparcialidade, inerente ao devido processo, em face do interesse arrecadatório estatal, impactando diretamente a concretização de um contraditório substancial e paritário, conforme já apontado pela doutrina abalizada (Castro, 2025).

A doutrina clássica já advertia que o lançamento tributário é ato administrativo vinculado, pois decorre de determinação legal específica que obriga o Fisco a formar o crédito tributário quando presentes os pressupostos normativos da obrigação. Não obstante, essa natureza vinculada não o torna imune à revisão dialógica, haja vista que a própria Constituição consagra a ampla defesa e o contraditório como garantias fundamentais também no âmbito administrativo (Carvalho, 2023; Carrazza, 2023). Observa-se, contudo, que na prática o exercício efetivo dessas garantias é frequentemente restringido por entaves normativos e fáticos que comprometem a função dialógica do processo tributário administrativo, convertendo-o em instrumento puramente homologatório das pretensões fazendárias, dissociado de sua função constitucional de controle da legalidade e justiça fiscal.

Entre os limites mais sensíveis à concretização plena do contraditório e da ampla defesa, destaca-se a vedação ou restrição ao uso de prova técnica na fase administrativa, relegando à esfera judicial a apreciação de questões que demandam conhecimento especializado e rebaixando o contencioso administrativo a um filtro de legalidade estrita. Soma-se a isso a previsão contida no PLP 108/2024, que restringe o acesso do contribuinte à segunda instância administrativa por critérios de valor ou complexidade, o que tem sido apontado pela doutrina como afronta direta às garantias processuais constitucionais, por suprimir instâncias recursais essenciais à formação dialógica da decisão (Castro, 2025). Da mesma maneira, permanece como problemática estrutural a concentração de funções acusatórias e decisórias na mesma autoridade fiscal, fragilizando a imparcialidade que é elemento próprio do devido processo legal material (Reis, 2024), e reforçando o caráter de unilateralidade decisória em detrimento do equilíbrio entre Fisco e contribuinte.

O alcance das garantias também é comprometido por assimetrias informacionais: estudos mostram que a não divulgação prévia da composição dos colegiados das Delegacias de Julgamento dificulta a preparação técnica da defesa e fere a publicidade procedimental (Andrade, 2022). Também, a digitalização acelerada do contencioso, embora traga celeridade, exige interfaces inclusivas; caso contrário, cria barreiras tecnológicas incompatíveis com a isonomia material assegurada pela Constituição. Por essa razão, autores contemporâneos defendem que o princípio do contraditório impõe dever estatal de prover plataformas acessíveis, inclusive com recursos de acessibilidade digital, e de assegurar registro íntegro dos atos eletrônicos, sob pena de nulidade (Reis, 2024).

Apesar dessas fragilidades, há avanços, como por exemplo, a Emenda Constitucional 132/2023, ao prever novo desenho do contencioso do Imposto sobre Bens e Serviços, orienta-se pela uniformização de ritos e pela instituição de precedentes administrativos vinculantes. Se

bem regulamentadas, tais inovações podem fortalecer a previsibilidade e reduzir a litigiosidade, desde que não suprimam a instância revisional nem imponham filtros econômicos que inviabilizem a defesa de pequenos contribuintes. A literatura recente propõe, ainda, a adoção de critérios objetivos de distribuição do ônus da prova e de parametrização da motivação decisória, evitando decisões-modelo que reproduzam teses fazendárias sem diálogo efetivo com os argumentos do contribuinte (Andrade, 2022).

4 FUNDAMENTAÇÃO AXIOLÓGICA DAS GARANTIAS PROCESSUAIS TRIBUTÁRIAS NA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

A ascensão da dignidade da pessoa humana ao estatuto de valor-fonte do Estado Constitucional obriga a repensar as garantias processuais tributárias para além do proceduralismo formal, deslocando o foco da mera observância de ritos para a tutela substancial das posições jurídicas do contribuinte. Nesse diapasão, Silva e Dezan (2023) demonstram que, quando a administração fiscal admite participação dialógica efetiva, a garantia transforma-se em condição de legitimidade material da exigência tributária. Nessa perspectiva, a dignidade atua como critério de conteúdo do devido processo legal, exigindo motivação íntegra, paridade de armas tecnicamente equilibrada e possibilidade real de influência sobre o resultado decisório, requisitos que superam a concepção formalista herdada do contencioso de legalidade dos anos 1970.

A leitura axiológica do art. 5º, LV, da Constituição de 1988 reforça esse giro. O contraditório não se resume ao direito de ser ouvido, mas ao direito de ser levado a sério. Schoueri (2023) lembra que a regularidade fiscal só é legítima se o contribuinte puder, em tempo útil, impugnar pressupostos de fato e de direito do lançamento, facultando-lhe produção probatória adequada. Quando a jurisprudência administrativa adota filtros de valor ou retoma o voto de qualidade no CARF, reinstaura-se assimetria incompatível com o núcleo basilar da garantia, pois transfere unilateralmente o ônus argumentativo ao sujeito passivo (Araujo, 2024). Diante dessa ótica, a dignidade, como princípio orientador, exige que a administração suporte parcela do dever instrutório, sobretudo em processos de elevada dificuldade técnica.

O aporte hermenêutico do princípio *pro persona* amplia essa leitura. A doutrina interamericana evidencia que a interpretação evolutiva dos direitos fundamentais ordena sempre a solução mais protetiva à pessoa humana (Tiques; Fachin, 2023). Transposto ao processo tributário, o método conduz à prevalência de teses que preservem a autonomia patrimonial mínima do contribuinte frente ao poder de tributar, legitimando, por exemplo, a inversão parcial do ônus da prova em situações de manifesta disparidade informacional. Heleno T. Torres (2022) sustenta que o princípio da dignidade se converte, nesse domínio, em limite substancial às presunções absolutas e aos regimes de sanções automáticas, impondo juízo de proporcionalidade estrita.

Entretanto, a dignidade também se tensiona com o dever fundamental de pagar tributos. A exigência fiscal financia direitos sociais que igualmente densificam a própria dignidade coletiva; daí o permanente conflito entre a faceta protetiva do contribuinte e o interesse público arrecadatário. Buffon (2024) demonstra, em estudo sobre a regressividade da tributação indireta, que a captura de recursos necessários à subsistência viola o mínimo existencial, invertendo a função redistributiva do sistema tributário. Já Silva (2025), ao examinar a relativização da coisa julgada tributária, evidencia que a proteção à segurança jurídica deve ceder quando a manutenção de decisão favorável ao contribuinte comprometer a igualdade na divisão do ônus fiscal. A solução, nessa toada, reside em ponderação material que maximize, simultaneamente, a autonomia do contribuinte e a realização solidária de direitos sociais.

Nesse quadro, a dignidade da pessoa humana impõe ao intérprete tributário importantes corolários metodológicos, orientando a aplicação do direito tributário em conformidade com os valores constitucionais fundamentais. Primeiramente, deve-se reconhecer que a interpretação normativa deve priorizar sempre os sentidos que afastem qualquer possibilidade de onerar o mínimo vital do contribuinte, mesmo que para tanto seja necessário relativizar a literalidade estrita dos dispositivos legais, pois a preservação de condições mínimas de existência digna conforma núcleo essencial de direitos fundamentais. A partir dessa visão, essa perspectiva impõe ao aplicador do direito tributário um compromisso hermenêutico que incorpore os postulados da justiça material tributária, assegurando que a exação não se converta em fator de vulnerabilização social ou negação concreta de direitos fundamentais.

Em consonância, a dignidade veda práticas processuais que venham a desequilibrar a paridade dialógica entre Fisco e contribuinte, sendo inadmissível qualquer restrição injustificada ao direito de produção de provas técnicas, bem como a imposição de ônus argumentativos desproporcionais que inviabilizem o exercício efetivo do contraditório e da ampla defesa. Correlatamente, impõe-se à Administração Tributária o dever de fundamentar todas as suas decisões em linguagem clara, precisa e acessível, garantindo que o contribuinte compreenda integralmente as razões de fato e de direito que embasam a exigência tributária e possa, assim, exercer plenamente seu direito de defesa, inclusive mediante provocação do Poder Judiciário, se necessário. Nesse sentido, autores como Ricardo Lobo Torres (2021) e Humberto Ávila (2022) corroboram que a densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana atua tanto como limite negativo, proibindo a tributação de quem não possui capacidade contributiva, quanto como comando positivo, impondo a construção de procedimentos tributários racionais, participativos e orientados à justiça fiscal material.

Ao superar o proceduralismo formal e adotar a dignidade como núcleo do devido processo legal material, o contencioso tributário pode reconciliar eficiência arrecadatária e justiça fiscal. Esse itinerário hermenêutico, porém, exige vigilância, visto que, sem estrutura imparcial,

transparência decisória e proteção ao mínimo existencial, o discurso da dignidade converte-se em retórica vazia. Somente quando a administração reconhece o contribuinte como sujeito de direitos, e não como mero objeto de arrecadação, realiza-se o ideal axiológico inscrito no art. 1º, III, da Constituição de 1988.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo confirmou que a dignidade da pessoa humana, enquanto valor-fonte do constitucionalismo contemporâneo, ultrapassa seu caráter retórico para se afirmar como critério axiológico de validade das garantias processuais tributárias, sobretudo no âmbito do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal. Demonstrou-se que, ao ser incorporada como parâmetro hermenêutico estruturante, a dignidade remodela o modelo procedimental tradicional, deslocando-o de um espaço homologatório de pretensões fazendárias para um verdadeiro *locus* dialógico, no qual o contribuinte é reconhecido como sujeito de direitos dotado de autonomia e integridade patrimonial mínima a serem respeitadas pelo poder de tributar.

O trabalho inovou no estado da arte ao articular fundamentos filosófico-axiológicos com dados estatísticos e normativos recentes, propondo uma compreensão material do devido processo legal tributário em que a dignidade atua como limite negativo, impedindo exações que atinjam o mínimo vital, e como comando positivo, impondo à administração fiscal o dever de garantir participação efetiva, paridade técnica de armas e motivação reforçada. Essa abordagem supera a interpretação literalista ainda predominante na dogmática tributária brasileira, ao demonstrar que a efetivação substancial das garantias processuais é condição de legitimidade constitucional da própria exigência fiscal.

Como novos caminhos de pesquisa, sugere-se a ampliação das consequências jurídicas da dignidade enquanto vetor redistributivo no contencioso tributário, especialmente em regimes de tributação indireta regressiva que impactam o mínimo existencial de populações vulneráveis. Do mesmo modo, recomenda-se a análise comparada entre os modelos processuais administrativos de países com tradição jurídica distinta, para aferir em que medida mecanismos como a inversão do ônus da prova ou o dever instrutório ampliado podem ser incorporados no ordenamento brasileiro como instrumentos de concretização do princípio da dignidade.

Em uma última abordagem neste trabalho, também é pertinente estudar a integração de tecnologias inclusivas nos sistemas processuais digitais fiscais, de modo a garantir efetiva acessibilidade e isonomia material no exercício das garantias constitucionais, reafirmando o processo administrativo tributário como espaço de realização do projeto democrático inscrito na Constituição de 1988.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ANDRADE, Aurélio Oliveira. Os princípios do contraditório e da ampla defesa e os julgamentos administrativos fiscais pelas Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal do Brasil: ponderações necessárias acerca da operacionalização constitucional frente à virada tecnológica do direito processual. **Revista do CAAP**, v. 27, n. 1-2, p. 1-15, 2022.

ARAUJO, Gustavo Henrique. **Segurança jurídica e processo tributário**: a impossibilidade da revisão judicial das decisões definitivas da Administração Tributária favoráveis aos contribuintes. Dissertação (Mestrado em Direito) — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2024.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

BAUDOIN, Marie-Élisabeth. The polysemy of the concept of human dignity in the jurisprudence of European constitutional courts: a potential threat to human rights protection? **International and Comparative Law Review**, Prague, v. 24, n. 1, p. 120-138, 2024.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 jul. 2025.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (CTN). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 8 jul. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D70235.htm. Acesso em: 8 jul. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional e estabelece medidas relacionadas ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 8 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 fev. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 8 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.** Restabelece o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 set. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14689.htm. Acesso em: 8 jul. 2025.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024.** Altera dispositivos sobre o processo administrativo tributário e acesso à segunda instância administrativa. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2404370>. Acesso em: 8 jul. 2025.

BUFFON, Marciano. Tributação e mínimo existencial: a peculiar violação de direitos fundamentais no Brasil. **L'Altro Diritto**, v. 8, p. 60-76, 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Limitação de acesso à segunda instância no processo administrativo tributário: análise de constitucionalidade do PLP n. 108/2024. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, 2025.

DAL RI, Luciene; BRANDALISE, Giulianna de Miranda. The transnational construction of a possible concept of human dignity in the United States Supreme Court and the Brazilian Federal Supreme Court through legal interactions. **Beijing Law Review**, Beijing, v. 14, p. 1705-1724, 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **ICMS: natureza jurídica e competência tributária**. 10. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

FIORIN, Rangel Perrucci; MILANI, Maria Paula de Azevedo. A prova no processo administrativo tributário e o princípio da verdade material. **Revista Jurídica Cesupa**, edição especial, set. 2023.

HOLDER, Robyn L.; DEARING, Albin. Human dignity, rights and victim participation in criminal justice. **International Criminology**, v. 4, p. 108-119, 2024.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Trad. V. R. Costa. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2018. (Obra original publicada em 1785).

KUMM, Mattias. Global constitutionalism: history, theory and contemporary challenges. **Revista Direito e Práxis**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 4, p. 2732-2773, 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 16. ed. Barueri: Atlas, 2024.

MIKULINA, Maryna; MIKULIN, Viktor; POGREBYTSKYI, Mykola. Human dignity as a person's projection of integrity. **Trans/Form/Ação: revista de filosofia da Unesp**, Marília, v. 47, n. 2, e02400183, 2024.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2023.

PORTELLA, André; SILVA, Carine Santos. Federalismo fiscal, dignidade da pessoa humana e o financiamento da saúde pública no litoral sul da Bahia. **Saúde e Sociedade**, São Paulo, v. 31, n. 4, e200482pt, 2022.

REIS, Tiago Alves Voss dos. A consensualidade administrativo-tributária desvirtuada: a PGFN e o duplo grau de diálogo nos pedidos de revisão de dívida inscrita e de capacidade de pagamento. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 58, 2024.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dimensões da dignidade da pessoa humana: construindo uma compreensão jurídico-constitucional**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário: fundamentos de justiça fiscal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SILVA, Ivon Jorge da; DEZAN, Sandro Lúcio. Direito fundamental a um processo administrativo justo. **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central**, v. 17, n. 2, p. 100-122, 2023.

SILVA, Natan Campos. **A coisa julgada no direito tributário: análise dos Temas 881 e 885 do STF**. Uberlândia: Universidade Federal de Uberlândia, 2025.

TAQUES, João Daniel Vilas Boas; FACHIN, Melina Girardi. A interpretação evolutiva no âmbito do Sistema Interamericano de Direitos Humanos. **Espaço Jurídico Journal of Law**, v. 24, n. 1, p. 9-26, 2023.

TORRES, Heleno Taveira. **Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

VECCHI, Ipojuca Demétrius; GARCIA, Marcos Leite; PILAU SOBRINHO, Liton Lanes. O princípio da dignidade humana e suas projeções no âmbito laboral: possibilidades e limites. **Sequência**, Florianópolis, v. 41, n. 85, p. 249-286, 2020.