

O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO TRIBUTÁRIO E A SEGURANÇA JURÍDICA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988
THE TRIBUTARY DUE PROCESS PRINCIPLE AND THE LEGAL SECURITY THROUGH THE BRAZILIAN CONSTITUTION OF 1988

Eduardo Rodrigues dos Santos¹
Altamirando Pereira da Rocha²
Leopoldo Altamirando de Andrade da Rocha³

Sumário: Considerações iniciais. 1 O modelo constitucional de processo. 1.1 A constitucionalização dos direitos. 1.2 Breve delineamento da incursão histórica do modelo constitucional do processo. 1.3 O modelo único de Ítalo Andolina e Giuseppe Vignera. 1.4 Perspectivas gerais. 2 O devido processo legal e o processo tributário. 3 Segurança jurídica no âmbito do direito tributário. 4 À guisa de conclusão: o devido processo legal tributário como forma de preservação e promoção da segurança jurídica.

Resumo: Este trabalho se desenvolve na tentativa de se demonstrar que o princípio do devido processo legal, bem como as garantias processuais inerentes a ele, consiste num importante instrumento de efetivação da proteção e da promoção do princípio da segurança jurídica, sobretudo, à luz da Constituição brasileira de 1988, em que se deve assegurar a dialética democrática e a efetiva participação dos cidadãos nos processos em que ele seja parte interessada. Nesse sentido, inicia-se o trabalho discorrendo sobre o modelo constitucional de processo, num primeiro capítulo, que se divide em quatro tópicos, no quais, brevemente, demonstra-se o movimento de constitucionalização do direito, o delineamento histórico deste modelo constitucional de processo, a doutrina do modelo único de processo de Ítalo Andolina e Giuseppe Vignera e algumas perspectivas gerais sobre o modelo constitucional de processo brasileiro à luz do constitucionalismo vigente. Num segundo capítulo trabalha-se o princípio do devido processo legal, de forma geral, e, de modo específico, um devido processo legal tributário, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito jurisdicional. No terceiro capítulo, discorre-se sobre o princípio da segurança jurídica e, mais especificamente, sobre o princípio da segurança jurídico-tributária, com base na doutrina do professor Humberto Ávila. Por fim, num capítulo conclusivo, tenta-se demonstrar a íntima ligação entre o princípio do devido processo legal e o princípio da segurança jurídica, sobretudo, na ambiência do direito processual tributário.

Palavras-chave: Segurança Jurídica. Devido Processo Legal. Modelo Constitucional de Processo.

Abstract: This paper is developed in an attempt to demonstrate that the principle of due process and procedural safeguards inherent to it, are important tools for effective protection and promotion of the principle of legal security, especially in light of the Constitution of 1988, which should ensure the democratic dialectic and effective participation of citizens in the processes in which it is an interested party. In this sense, the paper initiates discussing the constitutional procedural model. In the first chapter, which is divided into four topics, in which briefly shows the movement of constitutionalization of law, the history of this constitutional procedural model, the doctrine of the unique procedural model of Italo Andolina and Giuseppe Vignera and some general perspectives on the constitutional model of Brazilian process in the light of current constitutionalism. In the second chapter, it studies the principle of due process, in general, and, specifically, tributary due process, whether it is administrative, or judicial. In the third chapter, it analyzes the legal security principle and, more specifically, the tributary legal security principle, based on the doctrine of Humberto Ávila. Finally, in a concluding chapter it tries to demonstrate the intimate connection between the principle of due process and the principle of legal security, especially in the tributary procedural law scope.

Keywords: Legal Security; Due Process of Law; Constitutional Procedural Model.

Considerações iniciais

Após o fim da Segunda Guerra Mundial, o paradigma positivista entra em crise e muitos dos institutos jurídicos vigentes à época passam por uma releitura, sob perspectiva humanizadora, que visa reintroduzir no direito conteúdos morais e valorativos com o intuito de reaproximar o direito da justiça.

¹ Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

² Doutor em Direito. Professor dos cursos de Graduação e Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

³ Graduado em Direito. Advogado em Uberlândia (MG).

Nesse liame, a segurança jurídica passa por uma nova leitura à luz das Constituições do pós-Guerra. No Brasil, isso se dá com o advento da Constituição Cidadã de 1988. Nesta nova perspectiva, a segurança jurídica aproxima-se da justiça, através da proteção e da promoção dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana, vez que, à luz deste novo constitucionalismo, a pessoa humana volta a ser o fim primeiro e último do Estado, de modo que não se pode falar em segurança jurídica fora de uma perspectiva humanista que vise assegurar os direitos da pessoa humana.

Entretanto, a previsibilidade do direito, a confiança no direito pré-estabelecido, a não surpresa (ou certeza do direito), dentre outras características da segurança jurídica clássica não podem deixá-la, sob pena de, em primeiro lugar, descaracterizar o instituto, e, em segundo lugar, trazer grande insegurança ao direito, o que não seria nada benéfica à paz social e à própria promoção da pessoa humana. Afinal, sob a égide da insegurança, não se protege nem se promove a pessoa.

Nesse sentido, essas garantias inerentes à segurança jurídica continuam a qualificá-la, contudo, de um modo diferente, mais procedimental, baseadas e estruturadas sob uma perspectiva jurídico-racional argumentativa, dialética, discursiva. Neste ponto, o devido processo legal constitucionalizado, bem como suas garantias constitucionais, emerge como importante instrumento de efetivação do princípio da segurança jurídica.

Este trabalho tem como objetivo geral demonstrar como se relacionam o princípio do devido processo legal e o princípio da segurança jurídica no âmbito do direito processual tributário. Especificamente, tem por objetivos: a) demonstrar a existência de um modelo constitucional de processo estruturado sob o princípio do devido processo legal, podendo por isso ser chamado de devido processo constitucional; b) demonstrar as linhas mais elementares do princípio do devido processo legal e, mais especificamente, do devido processo tributário, administrativo ou jurisdicional; c) demonstrar as linhas mais elementares do princípio da segurança jurídica e, de modo especial, da segurança jurídico-tributária à luz da doutrina do professor Humberto Ávila; d) demonstrar, à luz do constitucionalismo pátrio vigente, como esses dois princípios – devido processo legal e segurança jurídica – se relacionam na ambiência do direito tributário.

Para a consecução dos fins aqui estabelecidos, utiliza-se, sumariamente, de pesquisa teórico-bibliográfica em livros e em artigos jurídicos localizados em revistas e obras coletivas, com procedimento metodológico, predominantemente dedutivo e procedimento técnico pautado na análise textual, temática e interpretativa.

1 O modelo constitucional de processo

Conforme identificado pela melhor doutrina processualista pátria e estrangeira, existe um modelo processual estabelecido na Constituição que serve como base para todos os ramos do direito processual, não podendo ser ignorado e, muito menos, afrontado. Este modelo único de processo estabelecido pela Constituição é conhecido como Modelo Constitucional de Processo.

Isso posto, é ideal que os estudos que se refiram a matéria processual partam deste “modelo”, que se encontra sedimentado, sobretudo, nas garantias fundamentais processuais (quase sempre positivadas em forma de princípios jurídicos). Assim, iniciar-se-á o presente trabalho tendo como ponto de partida o Modelo Constitucional do Processo, bem como algumas temáticas inerentes a ele. Sigamos.

1.1 A constitucionalização dos direitos

O Direito, como um todo, passa atualmente por um processo de constitucionalização, isto é, por um processo de adequação à Constituição. Um processo que não é privilégio do sistema jurídico brasileiro, mas que se desenvolve, de modo geral, nos Estados democráticos contemporâneos.

Fruto do Neoconstitucionalismo,⁴ esse movimento inspira-se, sobretudo, na Supremacia da Constituição e na conseqüente necessidade de amoldamento do restante do ordenamento jurídico à ordem

⁴ Como explica Daniel Sarmento, o termo Neoconstitucionalismo ainda não está rigidamente definido, possuindo algumas variações, entretanto pode-se conceituá-lo como “um novo paradigma tanto na teoria jurídica quanto na prática dos tribunais” que, de modo geral, envolve “vários fenômenos diferentes, mas reciprocamente implicados, que podem ser assim sintetizados: (a) reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização da sua importância no processo de aplicação do Direito; (b) rejeição ao formalismo e recurso mais frequente a métodos ou ‘estilos’ mais abertos de raciocínio jurídico: ponderação, tópica, teorias da

jurídica estabelecida pela Carta Maior (SARMENTO, 2009), superando assim a pretérita visão de que a Constituição seria um mero documento político procedimental que estabeleceria apenas metas para o Estado de Direito, como acreditava, por exemplo, Carl Schmitt⁵ (2007) e Ferdinand Lassalle (2001).

Na seara desse pensamento, Luís Roberto Barroso ensina que o Neoconstitucionalismo e o consequente processo de constitucionalização dos direitos possuem três marcos fundamentais, que se dividem em *i) histórico; ii) filosófico; e iii) teórico* (BARROSO, 2006).

O marco *histórico* consiste no constitucionalismo do pós-guerra, isto é, no desenvolvimento das Constituições garantistas da última metade do século passado, no Brasil representado pela Constituição de 1988. O marco *filosófico* consiste na superação do modelo positivista do Direito pelo Pós-positivismo Jurídico,⁶ sobretudo no que concerne ao reconhecimento da normatividade dos princípios.⁷ O marco *teórico* divide-se em três grandes transformações que, em conjunto, possibilitaram a adequação do conhecimento convencional ao Direito Constitucional: *a) o reconhecimento da força normativa da Constituição, ideia difundida por diversos autores do pós-guerra, dentre eles Konrad Hesse (1991); b) a expansão (ampliação) da jurisdição constitucional; e c) o desenvolvimento de uma nova dogmática de interpretação constitucional pautada, sobretudo, em princípios instrumentais trazidos pela própria Constituição* (BARROSO, 2006).

Por sua vez, Luis Prieto Sanchís ensina que o processo de constitucionalização dos direitos se desenvolve, sobretudo, nas Constituições que conjugam duas características fundamentais, a materialidade e o garantismo. De modo que ele as chama de *Constituciones materiales y garantizadas*⁸ (SANCHÍS, 2009).

Para Prieto, *material* é a Constituição que:

Presenta un denso contenido sustantivo formado por normas de diferente denominación (valores, principios, derechos o directrices) pero de un idéntico sentido, que es decirle al poder no sólo como ha de organizarse y adoptar sus decisiones, sino también qué es lo que puede e incluso, a veces, qué es lo que debe decidir⁹ (SANCHÍS, 2009, p. 4).

Já Constituição *garantizada* significa que:

Como ocurre con cualquier otra norma primaria, su protección o efectividad se encomienda a los jueces; o si se prefiere, que en el sistema existen normas secundarias, de organización y

argumentação etc.; (c) constitucionalização do Direito, com irradiação das normas e valores constitucionais, sobretudo os relacionados aos direitos fundamentais, para todos os ramos do ordenamento; (d) reaproximação entre o Direito e a Moral, com a penetração cada vez maior da Filosofia nos debates jurídicos; e (e) judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder da esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário (SARMENTO, 2009, p. 113-114).

⁵ Nesse sentido, afirma Carl Schmitt que “a Constituição escrita do Estado legiferante parlamentar deve restringir-se fundamentalmente a regulamentos organizacionais e jurídicos processuais” (SCHMITT, 2007, p. 26).

⁶ Neste ponto, para aclarar a exposição, trar-se-á alguns trechos de redação do professor Luís Roberto Barroso, através dos quais ele explica, de maneira bastante clara e sucinta, em que consiste o Pós-Positivismo Jurídico. Nesse sentido, segundo ele, “o pós-positivismo é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada *nova hermenêutica* e a teoria dos direitos fundamentais (...) o pós-positivismo é uma superação do legalismo, não com recurso a ideias metafísicas e abstratas, mas pelo reconhecimento de valores compartilhados por toda a comunidade. Esses valores integram o sistema jurídico, mesmo que não positivados em um texto normativo específico. Os princípios expressam os valores fundamentais do sistema, dando-lhe unidade e condicionamento a atividade do intérprete (...) o pós-positivismo identifica um conjunto de ideias difusas que ultrapassam o legalismo estrito do positivismo normativista, sem recorrer às categorias da razão subjetiva do jusnaturalismo. Sua marca é a ascensão dos valores, o reconhecimento da normatividade dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais. Com ele, a discussão ética volta ao Direito...” (BARROSO, 2009, p. 327-344).

⁷ Nesse sentido, Dalmo de Abreu Dallari afirma que “uma das mais importantes inovações introduzidas pelo neoconstitucionalismo foi o reconhecimento da natureza jurídica dos princípios referidos expressamente ou implícitos no texto constitucional, igualando-os, em termos de eficácia e imediata exigibilidade, às normas constitucionais”, de modo que os princípios jurídicos constitucionais deixaram de ser tratados como “recomendações ou sugestões” e passaram a ser “obrigatórios e exigíveis por meios jurídicos” (DALLARI, 2010, p. 320-321).

⁸ Constituições materiais e garantidas (tradução livre).

⁹ Apresenta um denso conteúdo material composto de normas de diferentes denominações (valores, princípios, direitos ou diretrizes), entretanto de idéntico sentido, que é dizer ao poder não só como se organizar e tomar as suas decisões, mas também o que é que pode e inclusive, às vezes, o que é que deve decidir (tradução livre).

procedimento, destinadas a depurar o sancionar la infracción de las normas sustantivas o relativas a derechos¹⁰ (SANCHÍS, 2009, p. 4).

As *Constituciones materiales y garantizadas* de Prieto são, majoritariamente, como o próprio autor observa, as Constituições democráticas que se desenvolveram na última metade do século passado, que possibilitaram a concepção da Constituição, simultaneamente como garantia e como norma diretiva fundamental (SANCHÍS, 2009).

Em sentido semelhante encontra-se o raciocínio do professor Barroso. Segundo ele, a constitucionalização do Direito está ligada diretamente à expansão normativa constitucional, cujo conteúdo material e valorativo se irradia por todo o ordenamento. Por sua vez, os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados pelas normas constitucionais passam a condicionar a validade das normas de todo o ordenamento infraconstitucional. Como consequência, a constitucionalização reflete sobre a atuação dos três poderes e das relações privadas, influenciando diretamente em suas decisões, que jamais poderão contrariar ou, até mesmo, deixar de cumprir com as determinações constantes da Constituição (BARROSO, 2006).

Ante o exposto, pode-se afirmar que a constitucionalização dos direitos se irradia por todos os ramos jurídicos, devendo eles se adequar à Constituição, uma vez que ela é o fundamento de validade de todas as normas jurídicas vigentes no Estado Democrático de Direito.

1.2 Breve delineamento da incursão histórica do modelo constitucional do processo

O Direito Processual não é diferente dos demais ramos do Direito, devendo, por isso, se amoldar à ordem constitucional para que seja considerado válido, ou seja, ele também se submete a este processo de constitucionalização.

Em razão disso, emerge na ciência processual contemporânea o modelo constitucional de processo, desenvolvido sob a égide das Cartas Constitucionais Modernas, sobretudo, daquelas promulgadas na última metade do século passado.

Entretanto, apesar do modelo constitucional de processo ter se desenvolvido, predominantemente, após a promulgação das Constituições democráticas de que falamos, suas raízes datam de momentos históricos mais antigos, sobretudo da emancipação do Direito processual.

Segundo Willis Santiago, essa emancipação da ciência processual ocorreu no último quartel do séc. XIX, quando “autores da fase tardia do pandectismo alemão” proclamaram a “autonomia da ciência processual e de sua categoria fundamental, o processo” (GUERRA FILHO, 2007, p. 13).

Contudo, conforme explica Dierle Nunes, entre o primeiro passo (emancipação do Direito processual) e o desenvolvimento de um modelo geral de processo com base na Constituição existe uma diferença de mais de um século que, apesar de passar por alguns movimentos processuais (liberalismo processual, socialismo processual etc.), substancialmente pouco alterou, enxergando o processo como “mero instrumento da jurisdição” (NUNES, 2008, p. 39).

Ao final desse período, porém, a humanidade vivenciou uma de suas maiores tragédias: a Segunda Guerra Mundial. Com o fim da guerra, muitos paradigmas foram questionados e nesse contexto emergiram algumas doutrinas (Pós-positivismo Jurídico e Neoconstitucionalismo, por exemplo) que vieram a corroborar para o desenvolvimento do modelo constitucional de processo (DOS SANTOS, 2011).

Nesse sentido, ensina Humberto Theodoro Júnior:

A segunda metade do século XX, depois da apavorante tragédia de duas grandes guerras mundiais, viria exigir da revisão constitucional dos povos democráticos um empenho, nunca antes experimentado, de aprofundar a intimidade das relações entre o direito constitucional e o processo, já que os direitos fundamentais deixaram de ser objeto de simples declarações e passaram a constituir objeto de efetiva implementação por parte do Estado Democrático de Direito (THEODORO JÚNIOR, 2009, p. 234).

¹⁰ Como ocorre com qualquer outra norma primária, sua proteção ou a eficácia está confiada aos juízes, ou se se preferir, que no sistema existem normas secundárias, de organização e procedimento, destinadas a depurar ou sancionar a violação das normas substantivas ou relativas a direitos (tradução livre).

Com o fim da guerra, ainda, advieram as novas Constituições, de cunho garantista e humanista, pautadas na efetivação dos direitos do homem, agora positivados nas constituições sob a forma de Direitos Fundamentais, Direitos esses não apenas materiais, mas também processuais. Afinal, como já fora dito, o Processo foi constitucionalizado.

Nesse sentido, afirma José Alfredo de Oliveira Baracho:

O processo, como garantia constitucional consolida-se nas constituições do século XX, através da consagração de princípios de Direito processual, com o reconhecimento e a enumeração de direitos da pessoa humana, sendo que esses se consolidam pelas garantias que os torna efetivos e exequíveis (BARACHO, 2006, p. 132).

Na seara desse pensamento, Arruda Alvim demonstra que, com o amoldamento constitucional do processo, este perpassa sua característica pretérita de mero instrumento de jurisdição, isto é, mero instrumento técnico, para tornar-se um instrumento garantístico do Estado Democrático de Direito (ARRUDA ALVIM, 2010). Em razão desta nova acepção do processo, Marcelo Cattoni o define como sendo o “procedimento discursivo, participativo, que garante a geração de decisão participada” (CATTONI DE OLIVEIRA, 2001, p. 198).

Nada obstante, Rosemiro Pereira Leal adverte que tal transposição da visão de processo não abdica do formalismo, ou mesmo da técnica, mas apenas busca evitar que a forma sobreponha-se à essência, vindo a impossibilitar que o provimento material fático seja alcançado de maneira efetiva (LEAL, 2008). Ou seja, o que se nega é o puro formalismo, o formal por formal, sem sentido, sem objetividade material, que, ao invés de garantir direitos, os restringe, como se confere nos seguintes dizeres do autor:

Claro que não se decreta, por impróprio, o abandono do formalismo jurídico, porque a ciência do direito se afira pelo esclarecimento dos sistemas jurídicos que se expressam nas formas do direito. O que se pretende afastar, no campo do conhecimento científico-jurídico, é o arquétipo (princípio magicista) da forma pura, irredutível a qualquer conteúdo socioeconômico decorrente do modo de produção econômico-liberal do direito, nas diversas realidades dinâmicas de sua manifestação e vigência (LEAL, 2008, p. 14).

Semelhantes são as considerações de Aroldo Plínio Gonçalves, *in verbis*:

A instrumentalidade técnica do processo está em que ele se constitua na melhor, mais ágil e mais democrática estrutura para que a sentença que dele resulta se forme, seja gerada, com a garantia de participação igual, paritária, simétrica, daqueles que receberão seus efeitos (GONÇALVES, 1992, p. 171).

Ante o exposto até aqui, pôde-se perceber que a ciência processual, assim como o Direito por um todo, a partir de meados do século passado constitucionaliza-se e, mais do que isso, ganha um modelo advindo da própria Constituição. Nessa perspectiva, o processo deixa de ser visto como mera técnica, como mero instrumento técnico e passa a ser visto como uma garantia e, ao mesmo tempo, como um “garantizador”, ou melhor, como um mecanismo que irá garantir os Direitos estabelecidos pela Constituição.

1.3 O modelo único de Ítalo Andolina e Giuseppe Vignera

Como fora visto, emergiu nas últimas décadas do século passado uma doutrina processual constitucionalista que enxerga a Constituição como a fonte primeira das normas processuais, o que originou um modelo constitucional do processo, ou seja, um modelo processual trazido pela própria Constituição, ao qual todos os processos devem se submeter em razão do princípio da Supremacia da Ordem Constitucional.

Na seara desse pensamento, é fundamental a contribuição trazida pela obra de Ítalo Andolina e Giuseppe Vignera, na formulação de seu modelo único de processo estabelecido pela Constituição.

Andolina e Vignera afirmam que nessa nova perspectiva “pós-constitucional”,¹¹ o processo não pode levar em consideração apenas o seu ser, isto é, “sua organização concreta segundo as leis ordinárias vigentes”, mas deve, necessariamente, levar em consideração o seu dever-ser, ou seja, “a conformidade de sua ordem positiva à normativa constitucional sobre o exercício da atividade jurisdicional” e é, justamente, neste ponto que surge o modelo constitucional do processo (*tradução livre*) (ANDOLINA, VIGNERA, 1990).

Nessa perspectiva, Andolina e Vignera ensinam que “as normas (regras e princípios) constitucionais inerentes à atividade jurisdicional, consideradas em sua complexidade, possibilitam ao intérprete delinear um verdadeiro e adequado esquema geral de processo”, que, por sua vez, é “susceptível de constituir o objeto de uma exposição unitária”, de modo que podemos afirmar que “existe um paradigma único de processo” (*tradução livre*) (ANDOLINA, VIGNERA, 1990).

Nada obstante a esse modelo único de processo, Andolina e Vignera advertem que a pluralidade de procedimentos jurisdicionais, bem como os diferentes tipos de processos, devem ter suas particularidades respeitadas, o que, por outro lado, não impede nem impossibilita a existência deste modelo único (ANDOLINA, VIGNERA, 1990).

Interpretação semelhante tem Flaviane de Magalhães Barros, ao discorrer sobre o modelo constitucional de processo proposto por Andolina e Vignera, como se confere nos dizeres que se seguem:

Tal compreensão de modelo constitucional de processo, de um modelo único e de tipologia plúrima, se adapta à noção de que na Constituição encontra-se a base uníssona de princípios que definem o processo como a garantia, mas que para além de um modelo único ele se expande, aperfeiçoa e especializa, exigindo do intérprete compreendê-lo tanto a partir dos princípios-bases como, também, de acordo com as características próprias daquele processo (BARROS, 2009, p. 335).

Esse modelo, apesar de ser único, é constituído de um duplo movimento em que, por um lado, visa-se realizar uma materialização constitucional do processo e, por outro, visa-se atingir uma procedimentalização do Direito Constitucional a fim de efetivar as garantias da Constituição.

Nesse sentido, Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pelegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco afirmam que este modelo constitucional de processo abrange tanto a tutela constitucional dos princípios fundamentais da organização judiciária e do processo,¹² quanto a jurisdição constitucional¹³ (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2010). Isto é, trata-se, como nos fala Willis Santiago, de um movimento duplo que abrange, por um lado, “uma materialização do direito processual, ao condicioná-lo às determinações constitucionais” e, por outro lado, “uma procedimentalização do direito constitucional” (GUERRA FILHO, 2007, p. 17).

Ítalo Andolina e Giuseppe Vignera, ao desenvolverem seu “modelo constitucional do processo civil italiano”, apontam três características gerais que conduzem a um “esquema em branco” – um esquema que contém elementos constantes e indefectíveis que se encontram em todos os processos, mas que, também, possui elementos móveis, vagos, que exigem complementação, para que as variáveis sejam preenchidas de acordo com o processo em que se encontram (ANDOLINA; VIGNERA, 1990).

Nos exatos dizeres de Andolina e Vignera essas características podem ser individuadas:

na *expansividade*, que consiste na sua idoneidade (consequente à posição primária (inicial) das normas constitucionais na hierarquia das fontes) de condicionar a fisionomia de cada um dos procedimentos jurisdicionais introduzidos pelo legislador ordinário, a qual (fisionomia) deve ser, não obstante, compatível com os traços daquele modelo;

na *variabilidade*, que indica a sua atitude para assumir formas diversas, de modo que a adequação ao modelo constitucional (para obras do legislador ordinário) das figuras processuais

¹¹ Neoconstitucionalista, ou melhor, perspectiva que adveio após a promulgação das Cartas Constitucionais Europeias do pós-guerra.

¹² Conforme Cintra, Grinover e Dinamarco, “a tutela constitucional dos princípios fundamentais da organização judiciária corresponde às normas constitucionais sobre os órgãos da jurisdição, sua competência e suas garantias” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2010, p. 85).

¹³ A jurisdição constitucional, conforme ensinam Cintra, Grinover e Dinamarco, compreende “o controle judiciário da constitucionalidade das leis – e dos atos da Administração, bem como a denominada jurisdição constitucional das liberdades, com o uso dos remédios constitucionais-processuais – *habeas corpus*, *mandado de segurança*, *mandado de injunção*, *habeas data* e *ação popular* (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2010, p. 85-86).

concretamente funcionando pode acontecer segundo várias modalidades em vista da perseguição de fins particulares;

na *perfectibilidade*, que designa a sua idoneidade para ser aperfeiçoada pela legislação subconstitucional, a qual (*scilicet* [isto é]: no respeito, não obstante, àquele modelo e em função da consecução de objetivos particulares) bem pode construir procedimentos jurisdicionais caracterizados pelas (posteriores) garantias e institutos desconhecidos pelo modelo constitucional: pense-se, por exemplo, no princípio de economia processual, aquele do duplo grau de jurisdição e ao instituto da coisa julgada (*tradução livre*) (ANDOLINA; VIGNERA, 1990).

Como fora exposto, o conjunto dessas características gerais dão origem a um modelo constitucional de processo único, ao qual se adaptam perfeitamente os ramos do Direito processual, isto é, desde a Teoria Geral do Processo até o Processo Penal, o Processo Civil, o Processo Administrativo, o Processo Tributário, o Processo Constitucional (entendido enquanto a jurisdição constitucional) etc.

Isso decorre, conforme explicam Cintra, Grinover e Dinamarco, do fato de que “todo o direito processual” possui “suas linhas fundamentais traçadas pelo direito constitucional”, isto é, possui suas bases mestras delineadas pela Constituição (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2010, p. 84).

Desse modo, pode-se concluir que a Constituição estabelece as bases e as garantias mínimas do processo, criando assim um modelo único de processo que deve ser sempre respeitado. Por outro lado, a própria Constituição, em respeito às particularidades de cada área do sistema jurídico, estabelece ao legislador infraconstitucional o dever se procedimentalizar cada processo, evidentemente, respeitando o modelo estabelecido por ela.

1.4 Perspectivas gerais

Após admitirmos que o Direito Processual possui linhagem Constitucional, isto é, que suas linhas fundamentais são dadas pela Constituição, não há como pensar em um estudo do direito processual fora do direito constitucional, isto é, não há como estudar ou trabalhar com o processo sem conhecer antes a Constituição.

Nesse sentido, Araújo Cintra, Ada Pelegrini e Candido Rangel Dinamarco afirmam que é da Constituição que “deve utilizar-se o processualista para o completo entendimento do fenômeno *processo* e de seus princípios” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2010, p. 85).

No mesmo sentido, ao analisar o modelo constitucional de processo estabelecido pela Constituição de Portugal, afirma Gomes Canotilho:

A existência de um *paradigma processual* na Constituição portuguesa obriga a estudar e a analisar os diferentes processos não apenas na sua configuração concreta dada pela lei ordinária (os códigos processuais ordinários), mas também sob o ângulo da sua conformidade com as normas constitucionais respeitantes às dimensões processuais das várias jurisdições (CANOTILHO, 2003, p. 967).

A análise feita por Canotilho, apesar de se referir à Constituição Portuguesa, aplica-se perfeitamente (de modo geral) aos ordenamentos constitucionais democráticos contemporâneos, inclusive ao brasileiro.

Em sentido semelhante, Cassio Scarpinella Bueno, ao analisar o modelo constitucional do processo em relação especificamente ao processo civil brasileiro, afirma que “todos os ‘temas fundamentais do direito processual civil’ só podem ser construídos a partir da Constituição”, o que, por sua vez, claramente se aplica aos demais ramos do direito processual (BUENO, 2008, p. 159).

Ainda nessa linha, Cassio Scarpinella é contundente e afirma que “é impensável falar-se em uma ‘teoria geral do direito processual civil’ que não parta da Constituição Federal, que não seja *diretamente* vinculada e extraída dela”, o que, também, se aplica aos demais ramos do direito processual, vez que a Constituição é a fonte primeira, o fundamento maior e, como vimos, estabelece um modelo único que se irradia em todos os processos (BUENO, 2008, p. 159).

No entanto, o modelo constitucional de processo não pode ser tido como mero modelo a ser estudado e/ou analisado, ele deve mais, deve ser aplicado, efetivado, pois, efetivando-se tal modelo,

efetiva-se a própria Constituição, efetivam-se suas garantias (DOS SANTOS, 2011). Nessa perspectiva, corrobora a sábia lição de Cassio Scarpinella, que em análise ao modelo constitucional do processo civil brasileiro afirma:

Estudar o direito processual civil *na e da* Constituição, contudo, não pode ser entendido como algo *passivo*, que se limita à identificação de que determinados assuntos respeitantes ao direito processual civil são previstos e regulamentados naquela Carta. Muito mais do que isso, a importância da aceitação daquela proposta metodológica mostra toda plenitude no sentido *ativo* de *aplicar* as diretrizes constitucionais na *construção* do direito processual civil, realizando *pelo e no* processo, isto é, *pelo e no* exercício da função jurisdicional, os misteres constitucionais reservados para o Estado brasileiro, de acordo com o seu modelo político, e para seus cidadãos (BUENO, 2008, p. 158).

No mesmo sentido, corroboram as lições de Willis Santiago, que afirma que a efetivação de um modelo constitucional de processo, ou seja, um modelo constitucional legitimado através do processo (procedimentalizado) possibilita a efetivação do Estado Democrático de Direito, pois efetiva as garantias de participação dos interessados e de liberdade dos indivíduos, pois, antes de impor qualquer medida, abre um espaço público de discussão, dentro do qual “os interessados deverão ser convencidos da conveniência de se perseguir certo objetivo e da adequação dos meios a serem empregados para atingir essa finalidade” (GUERRA FILHO, 2007, p. 263).

Desse modo, ante o que fora até aqui exposto, pode-se concluir *a priori*, que o modelo constitucional de processo estabelece um modelo único de processo, pautado nos valores estabelecidos pela Constituição, ao qual os diferentes ramos do direito processual (processo civil, processo penal, processo trabalhista, processo administrativo, processo tributário etc.) estão submetidos. Consiste ele, em um modelo processual que visa não só estabelecer uma fonte processual geral, mas que visa estabelecer e implementar a própria Constituição, bem como suas garantias, sejam elas processuais ou materiais, visto que, quando não implementados voluntariamente pelo Estado e/ou Sociedade, é através do processo que se obtém a tutela dos direitos.

Por fim, reitera-se que o estudo, bem como a construção, aplicação e efetivação do modelo constitucional do processo têm como fonte a Constituição, principalmente seus direitos e garantias fundamentais, preponderantemente estabelecidos em forma de princípios processuais, visto que são eles os mandamentos de otimização que vão estabelecer o estado ideal de processo a ser perseguido pelos juristas.

2 O devido processo legal e o processo tributário

O princípio do devido processo legal, ou no original em inglês do *due process of law*, também conhecido pela doutrina processual contemporânea como o princípio dos princípios processuais em razão de englobar os demais, é sem dúvida uma das normas mais importantes, se não a mais importante, de todo o Direito Processual.

Sua origem data da Magna Carta de 1215, apesar de alguns, como Luciana Berardi, defenderem que o *due process of law* possa ser encontrado em escritos dos séculos IV e V a.C., inclusive na obra de Platão e Aristóteles (BERARDI, 2006), uma visão um tanto quanto distorcida e amplificada em face da real magnitude deste princípio, tal como edificado na Carta Inglesa do século XIII.

Partindo da concepção, aqui defendida, de que o *due process of law* tem origem na Magna Carta,¹⁴ Carlos Roberto Siqueira Castro explica que sua inserção no direito inglês medieval foi fruto dos conflitos entre a realeza e a nobreza a desígnio dos privilégios feudais, majorados consideravelmente desde os primórdios do séc. XI, com a invasão de Guilherme, o “Conquistador” (CASTRO, 2010).

Como ensina Siqueira Castro, em 15 de junho de 1215, o Rei João “Sem Terra”, que herdara a coroa com a morte de seu irmão o Rei Ricardo “Coração de Leão”, outorgou à nobreza inglesa a Magna Carta, originalmente escrita em latim, concebida sob forte inspiração Jusnaturalista e que, em seu artigo

¹⁴ Nesse sentido: José Afonso da Silva (2009), Carlos Roberto Siqueira Castro (2010), José Joaquim Gomes Canotilho (2003), Maria Rosynete Oliveira Lima (1999), dentre outros.

39, dispunha pela primeira vez sobre o *due process of law*, expresso naquele documento na locução *law of the land*¹⁵ (CASTRO, 2010). Veja-se:

Art. 39. *No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any other way, nor will we proceed with force against hi, or send others to do so, except by the lawful judgment of his equals or by the law of the land.*¹⁶

No original em latim:

Art. 39. *Nullus liber homo capiatur, vel impresonetur, aut disseisetur de libero tenemento, vel libertatibus, vel liberis consuetudinibus suis, aut utlagetur, aut exuletur, aut aliquo modo destruat, nec super eum ibimus, nec super eum mittemus, nisi per legale iudicium parium suorum, vel per legem terrae.*

Na seara desse pensamento, vale ainda o registro de dois documentos ingleses, o *Statute of Westminster of the Liberties of London*, editado pelo Parlamento inglês em 1354, e que fora o primeiro documento a substituir a expressão *per legem terrae* pela *due process of law* (CASTRO, 2010), e a afamada *Petition of Rights*, de 1628, editada pela Câmara dos Comuns (LIMA, 1999), que assim dispunha: “...that freeman be imprisoned or detained only bay the law of the land, or by due process of law, and not by the king’s special command without any charge”.¹⁷

Como ensina Siqueira Castro, a cláusula do devido processo legal, pelo fenômeno da recepção, “ingressou desde o primeiro instante nas colônias inglesas da América do Norte (a Nova Inglaterra)” (CASTRO, 2010, p. 8). Entretanto, segundo ele, o princípio do devido processo legal só foi positivado na Constituição dos Estados Unidos com as 5ª e 14ª Emendas, apesar de já compor o ordenamento jurídico constitucional estadunidense de forma tácita, podendo ser encontrado, também, em várias “Declarações de Direitos (*Bill of Rights*) das primitivas colônias inglesas” (CASTRO, 2010, p. 9), tais como a Declaração dos direitos da Virgínia, de 16 de agosto de 1776; a Declaração de Delaware, de 2 de setembro de 1776; a Declaração de Direitos de Maryland, de 3 de novembro de 1776, dentre outras.

Até antes do advento das 5ª e 14ª Emendas e, sobretudo, do pioneiro início da jurisdição constitucional estadunidense com o célebre caso *Marbury versus Madison* e o paradigmático voto do juiz Marshall, o devido processo legal era entendido sob uma ótica meramente processualística, que implicava na observância do procedimento legalmente estabelecido para que o cidadão pudesse ser privado de sua vida, liberdade ou propriedade (CASTRO, 2010).

Entretanto, com o advento das revoluções burguesas, das Cartas de Direitos da Modernidade e, sobretudo, do *judicial review* estadunidense, o devido processo legal passou a ser visto também sob uma ótica materialística, ou melhor, em sentido substantivo,¹⁸ de conteúdo garantista, limitando a ação estatal no campo de todos os poderes (Judiciário, Executivo e Legislativo) e garantindo um processo não só legal, mas justo e adequado (CANOTILHO, 2003).

Nesse sentido, como ensina Canotilho, “o processo devido deve ser materialmente informado pelos princípios da justiça”, tanto no campo jurídico-processual como no campo normativo-legislativo, de modo que a legislação deve ser produzida de maneira justa visando atingir um processo justo, de acordo com a ordem constitucional vigente, cabendo às Cortes Constitucionais o dever de rever aquelas leis que não estiverem de acordo com a Constituição e seus princípios, dentre eles o devido processo legal, que, dentre outras coisas, impede o Legislativo de criar leis que disponham arbitrariamente dos direitos à vida, à liberdade, à propriedade ou de qualquer outro Direito Fundamental (CANOTILHO, 2003, p. 494).

Como explica Siqueira Castro, sob uma perspectiva evolutiva, o princípio do devido processo legal inicialmente estava ligado somente ao processo penal, entretanto pouco demorou a se estender ao

¹⁵ Como explica Siqueira Castro, nos primeiros séculos após a outorga da Magna Carta, “as expressões *law of the land*, *due course of law* e a *due process of law*, que acabou se consagrando, eram tratadas indistintamente pela mentalidade jurídica então vigorante” (CASTRO, 2010, p. 7-8), isto é, significavam a mesma coisa naquela época.

¹⁶ Em português: Nenhum homem livre será detido ou sujeito a prisão, ou privado dos seus bens, ou colocado fora da lei ou exilado, ou de qualquer modo molestado e nós não procederemos ou mandaremos proceder contra ele, senão mediante um julgamento regular pelos seus pares e de harmonia com as leis do país (tradução livre).

¹⁷ Em português: ...o homem livre somente pode ser aprisionado ou detido pela lei da terra, ou pela devido processo legal, e não pela ordem especial do Rei sem qualquer acusação (tradução livre).

¹⁸ Conforme Roberto Rosas, o “devido processo legal substantivo representa limite ao Poder Legislativo, isto é, as leis devem ser elaboradas com justiça e racionalidade” (ROSAS, 2006, p. 177).

processo civil e, posteriormente, ao processo administrativo, de modo que o *due process of law* passou a regulamentar tanto as relações privadas, como as públicas (CASTRO, 2010).

Desse modo, como ensina Siqueira Castro, o devido processo legal tornou-se um dos princípios mais importantes de toda a doutrina processual, não podendo ser visto somente como um procedimento ou a observância dele, mas exigindo ser enxergado como “um autêntico ‘processo’” com todas as suas garantias (CASTRO, 2010, p. 32).

A atual Carta Maior do Brasil traz o princípio do devido processo legal em seu art. 5º, inciso LIV, com redação nitidamente inspirada na Magna Carta inglesa de 1215, dispondo que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Tentar-se-á apresentar aqui uma perspectiva geral do conteúdo e da abrangência do *due process of law*, de modo bastante condensado, tendo como base, sobretudo, a Constituição de 1988. Entretanto, faz-se necessário esclarecer que não se pretende limitar ou “engessar” o devido processo legal, excluindo-lhe outros possíveis direitos e garantias, até porque não seria possível expor toda a sua abrangência nas poucas páginas aqui escritas.

Nesse sentido, há muito já afirmara o Juiz Felix Frankfurter, da Suprema Corte estadunidense, em trecho transcrito por Siqueira Castro:

Due process não pode ser aprisionado dentro dos traiçoeiros lindes de uma fórmula... *due process* é produto da história, da razão, do fluxo das decisões passadas e da inabalável confiança na força da fé democrática que professamos. *Due process* não é um instrumento mecânico. Não é um padrão. É um processo (CASTRO, 2010, p. 45).

Dessa forma, pautando-se nos estudos de Carlos Roberto Siqueira Castro (2010), José Joaquim Gomes Canotilho (2003), Danielle Anne Pamplona (2004), Maria Rosynete Oliveira Lima (1999), Paulo Fernando Silveira (1996), Paulo Roberto de Gouvêa Medina (2004) e, sobretudo, no modelo processual instituído pela Constituição de 1988, pode-se afirmar que o devido processo legal possui uma alta abrangência axiológica e uma dupla dimensão (*substantive due process* e *procedural due process*). Engloba os demais princípios processuais constantes na Carta Maior, implícitos ou expressos, tais como o contraditório, a ampla defesa, o duplo grau de jurisdição, a publicidade, a motivação, o juízo natural, a inadmissibilidade das provas ilícitas a duração razoável do processo, a eficiência processual, dentre vários outros. Faz-se guiar pela razoabilidade e pela proporcionalidade, buscando decisões pautadas na justiça e na equidade, respeitando e fazendo respeitar os direitos e garantias fundamentais estabelecidos pela própria Constituição e vinculando os magistrados à lei processual.¹⁹ Assim, coibe os abusos e ativismos inconcebíveis em um Estado Democrático de Direito e, conseqüentemente, como se demonstrará, garante a segurança jurídica.

Como visto, vários são os princípios que se acham “tocados” pelo devido processo legal, isto é, em maior ou menor grau todos os princípios processuais estão nele englobados, sendo, por isso, chamado pela doutrina processual contemporânea de *princípio dos princípios processuais*. Como adiantado, mesmo a segurança jurídica está intimamente vinculada ao devido processo legal, sobretudo no campo do direito tributário, em que a observância do princípio constitucional²⁰ do devido processo legal tributário,²¹ seja no âmbito do processo administrativo,²² seja no âmbito do processo jurisdicional,²³ é condição essencial para o efetivo asseguramento da segurança jurídica, como se explorará mais à frente.

¹⁹ No que se refere à vinculação do magistrado à lei processual como sendo um requisito fundamental do princípio do devido processo legal, ver Paulo Roberto de Gouvêa Medina (2004).

²⁰ No campo do direito tributário, no que se refere à constitucionalização do direito tributário de forma geral, ver Roque Antonio Carrazza (2008) e Luciano Amaro, este último afirmando que “se a Constituição contém as bases do ordenamento jurídico, é nela que se encontra o próprio fundamento de validade do tributo. Com efeito, é a Constituição que, a par da outorga de competência tributária (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), define os lineamentos básicos do sistema tributário nacional (os princípios constitucionais tributários, as imunidades, a partilha da competência tributária etc.)” (2009, p. 11).

²¹ No que se refere à constitucionalização do direito processual tributário e à necessária vinculação do processo tributário ao princípio constitucional do devido processo legal e às garantias que lhe são inerentes (contraditório, ampla defesa, acesso à justiça etc.), ver, dentre outros, Eduardo Domingos Bottallo (1995) e James Marins, este último, inclusive, afirma que, juntamente com os princípios tributários específicos, “deverão se agregar outros princípios como, v.g., o princípio da indisponibilidade do interesse público, e os princípios do *due process of law* e do acesso à justiça, a serem sobredesenvolvidos e supradesenvolvidos em concerto com os princípios fundamentais do Direito Processual Tributário” (1998, p. 163).

²² Nesse sentido, dentre outros, ver Eduardo Domingos Bottallo (2006) e Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, esta última, inclusive, afirma que “a cláusula do devido processo legal é destinada a tutelar direitos, ou seja, é o meio pelo qual devem ser reconhecidos, preservados ou cumpridos os direitos substantivos, que no processo administrativo tributário se confirmam se a participação do

Posto isso, passemos à análise do princípio da segurança jurídica, com especial atenção à segurança jurídica tributária.

3 Segurança jurídica no âmbito do direito tributário

A *priori*, faz-se necessário esclarecer que para a elaboração deste capítulo adotou-se como referencial teórico a obra “*Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*”, do Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Humberto Ávila.

O motivo da adoção desse referencial teórico, além da qualidade do trabalho desenvolvido pelo professor Ávila, reside no fato de ter ele elaborado a mencionada obra tendo como base a Constituição brasileira de 1988, situando a conceituação e delimitação da segurança jurídica no âmbito do constitucionalismo brasileiro vigente. Mais ainda, especificamente, ao trabalhar a segurança jurídica tributária, o professor Ávila elabora uma conceituação de segurança jurídica tributária, também, à luz da atual Carta Magna pátria, o que vem ao encontro dos objetivos deste trabalho, que se limita aos liames de nosso constitucionalismo.

Isso posto, pode-se afirmar, inicialmente, que a conceituação de segurança jurídica, bem como o tratamento jurídico dado a ela sofreram significativas alterações após o fim da Segunda Guerra Mundial e consequente superação do positivismo jurídico (ou, ao menos, do positivismo tal como conhecido até aquela época, estruturado rigidamente sob a égide da norma jurídica, sem abertura aos valores, à moral e à justiça) por uma nova doutrina, provisoriamente, chamada de pós-positivismo jurídico.²⁴

Em breves palavras, e correndo os riscos da simplificação demasiada, pode-se dizer que a segurança jurídica até aquele momento histórico resumia-se à aplicação da norma jurídica, como ensinava Hans Kelsen (1998) em sua *teoria pura do direito*. Mais ainda, limitava-se a uma estrita legalidade, pautada na máxima previsibilidade, fazendo dos juristas, de modo geral, e, do intérprete (magistrado ou cientista), de modo específico, meros reprodutores de um direito posto que se pautava em dogmas que, de certa ótica, atentavam até contra a segurança jurídica (numa concepção mais ampla do termo), tais quais os dogmas da completude sistêmica e da inexistência de lacunas,²⁵ que geravam no cidadão uma sensação de que todas as situações estariam positivadas na lei. Contudo, sabe-se ser impossível uma positivação total das situações da vida, que sempre se renovam e se inovam, o que levava o magistrado à presunção de que aquilo que não estava positivado seria, em regra, permitido, mesmo sendo contrário aos costumes, à moral, aos princípios gerais do direito e à justiça, o que, após a sentença, levava o cidadão jurisdicionado a uma sensação de insegurança jurídica considerável.

Essa situação foi levada ao extremo, quando, no julgamento de Nuremberg, nazistas acusados dos crimes mais odiosos possíveis, alegavam que estavam apenas cumprindo ordens que se baseavam em leis válidas.²⁶ Com o fim da Guerra e a descoberta da barbárie que fora promovida em nome do “direito”, da “norma válida” e da “segurança jurídica”, o direito passa por uma reformulação que culminará em uma releitura de boa parte de seus institutos jurídicos, inclusive e, sobretudo, da segurança jurídica.

Esse novo olhar, que domina o pensamento jurídico da segunda metade do século XX, ganha proeminência no cenário jurídico brasileiro, com quase quatro décadas de atraso, com a promulgação da Constituição de 1988, vez que o Brasil ficara estagnado em uma ditadura militar repressiva por mais de vinte anos nesse intermédio.

Agora, à luz de um constitucionalismo pautado não só nas regras jurídicas, mas também nos princípios jurídicos²⁷ – enquanto normas jurídicas que “alimentam” o sistema jurídico axiologicamente, aproximando o direito da moral e da justiça, desde a confecção das demais normas até à sua aplicação,

interessado se der no mesmo plano de posições jurídicas que a Administração quanto às faculdades, ônus e direitos. Assim, o devido processo legal visa garantir o direito de ação, a igualdade das partes e o respeito de defesa e ao contraditório” (2003, p. 39).

²³ Nesse sentido, dentre outros, ver Silvio Aparecido Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi (2011), bem como James Marins, chegando esta último a afirmar que “diversos princípios constitucionais de Processo Civil aplicam-se largamente nas discussões tributárias, especialmente aquele consagrado no art. 5º que assegura que ‘ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal’. Todo Processo Judicial, inclusive o Tributário, deve obedecer aos princípios do Processo Civil plasmados na Constituição e que se afiguram como desdobramentos do *due process*” (2012, p. 459).

²⁴ Sobre o pós-positivismo jurídico, conferir nota de rodapé nº 6.

²⁵ Sobre os dogmas do direito positivo normativista, conferir a clássica *Teoria Pura do Direito*, de Hans Kelsen.

²⁶ Nesse sentido, Luis Roberto Barroso afirma: “os principais acusados de Nuremberg invocaram o cumprimento da lei e a obediência a ordens emanadas da autoridade competente. Até mesmo a segregação da comunidade judaica, na Alemanha, teve início com as chamadas leis raciais, regularmente editadas” (2011, p. 264).

²⁷ Sobre os princípios jurídicos, Humberto Ávila (2010), apresenta uma detalhada e pormenorizada teoria.

tendo, inclusive, força normativa e eficácia imediata, tais quais as regras –, a segurança jurídica passa a ser muito mais que mera *previsibilidade do direito*, muito mais que *não surpresa* (ou “certeza do direito”).

Nesse novo cenário, a segurança jurídica passa a comunicar-se com a ordem jurídica constitucional, devendo estar em conformidade com ela e com seus preceitos humanísticos. Segurança jurídica agora, como demonstra o professor Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha (2012), passa pela “justiça constitucional”, passa pela salvaguarda dos direitos fundamentais do homem e pelo princípio fundamental da dignidade da pessoa humana. Contudo, por óbvio, a *previsibilidade* e a *certeza do direito* ainda continuam na essência da segurança jurídica, inegavelmente importantes ao ordenamento e à manutenção da paz social, entretanto passaram por uma releitura, que, como se verá, passa, dentre outras coisas, pela observância do devido processo legal e das garantias a ele inerentes.

Passando-se à análise da segurança jurídica à luz da doutrina do professor Humberto Ávila, em primeiro lugar, vale dizer que a segurança jurídica, no âmbito do constitucionalismo brasileiro vigente, caracteriza-se por ser uma norma jurídica da espécie *princípio*, “porque, pelo exame da sua estrutura e das suas partes constituintes, verifica-se que ela determina a proteção de um ideal de coisas cuja realização depende de comportamentos, muitos dos quais já previstos expressamente” (ÁVILA, 2012, p. 255-256).

Avançando nas lições de Humberto Ávila (2012), pode-se afirmar que o princípio de segurança jurídica exige um estado de cognoscibilidade,²⁸ um estado de confiabilidade²⁹ e um estado de calculabilidade,³⁰ que não se excluem, mas se complementam, isto é, deve-se otimizar, já que se trata de princípio, os estados de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do direito a fim de se promover a segurança jurídica.

Mais ainda, por se tratar de princípio e, conseqüentemente, exigir um estado de otimização, por óbvio que a segurança jurídica, à luz da doutrina do professor Humberto Ávila, não tem como núcleo a exigência prévia de conhecimento dos conteúdos, mas sim a controlabilidade argumentativa destes conteúdos e de suas estruturas na (re)construção e na aplicação de seus sentidos normativos. “A segurança jurídica, em suma, revela-se no curso do processo de realização do Direito” (ÁVILA, 2012, p. 263). Diríamos mais, revela-se no curso do devido processo (constitucionalmente estabelecido) de realização do Direito.

Nesse sentido, Humberto Ávila conceitua segurança jurídica da seguinte maneira:

Em suma, o princípio da segurança jurídica implica processos de determinação, de legitimação, de argumentação e de fundamentação que viabilizem a controlabilidade semântico-argumentativa da atuação estatal, de um lado, e a respeitabilidade da ação do contribuinte fundada no Direito, de outro, bem como, por via reflexa, da argumentação referente a essa ação. De fato, essa exigência de transparência argumentativa torna visível a aplicação do Direito. O princípio da segurança jurídica, como acentua Ferraz Júnior com referência ao processo decisório, exige um “decorrer previsível desse proceder decisório”. Nesse ponto, é oportuno recordar a afirmação elucidativa de Smith: “A justiça não deveria apenas ser feita. Ela deveria também ser vista para ser feita”. Seguindo a trilha aberta por essa afirmação, poder-se-ia dizer que o princípio da segurança jurídica, nessa acepção de respeito não apenas pela ação – mas pela argumentação que lhe é atinente –, não só exige respeitabilidade, mas também transparência da respeitabilidade pelo contribuinte (ÁVILA, 2012, p. 285).

²⁸ Segundo Ávila, “de cognoscibilidade, quer por razões teóricas, quer por razões normativas. As razões teóricas que conduzem à cognoscibilidade, em vez da determinação, dizem respeito à indeterminação da linguagem: não há como sustentar que esta última possa apresentar significados totalmente prontos antes mesmo de se iniciar a atividade interpretativa [...] As razões normativas que conduzem à cognoscibilidade concernem a normas jurídicas que, de algum modo, se contrapõem à determinação: a regra de legalidade deve ser conjugada com vários princípios, como o democrático e o da separação dos Poderes, que pressupõem uma margem limitada de configuração ao Poder Executivo, exigindo que o Poder Legislativo estabeleça os padrões normativos sem adentrar em aspectos técnicos de competência de órgãos administrativos” (ÁVILA, 2012, p. 256-257).

²⁹ Segundo Ávila, “de confiabilidade, no lugar de imutabilidade, porque a CF/88, a par de prever cláusulas pétreas, que tornam mais difícil a mudança, mas pressupõe a sua possibilidade, prevê o princípio do Estado Social de Direito, o qual exige que o Estado cumpra sua função planificadora e indutora da sociedade, realizando mudanças sociais, especialmente por meio da distribuição da riqueza. Tais modificações, todavia, devem assegurar estabilidade e continuidade normativas, visto que os direitos de propriedade e liberdade pressupõem um mínimo de permanência das regras válidas como condição para que o homem possa livremente plasmar a sua própria vida, e o direito à profissão carece de durabilidade das condições de vida” (ÁVILA, 2012, p. 257).

³⁰ Segundo Ávila, “de calculabilidade, em substituição à previsibilidade (absoluta), como a total capacidade de antecipar os conteúdos normativos, porque, apesar de a CF/88 conter uma série de regras destinadas a permitir uma antecipação da ação estatal, como são os casos das regras da legalidade e da anterioridade, a natureza do Direito – como será visto em pormenor na Segunda Parte deste trabalho –, vertido em linguagem largamente indeterminado e dependente de processos argumentativos para a reconstrução de sentidos, impede a existência de univocidade dos seus enunciados” (ÁVILA, 2012, p. 258).

Passando-se à análise da segurança jurídica no âmbito do direito tributário especificamente, cumpre advertir, na esteira das lições de Humberto Ávila, que o conceito de segurança jurídica “geral”, ora apresentado, aplica-se também ao direito tributário, vez que, segundo ele, “não há dois princípios da segurança jurídica, um geral e outro tributário, mas a aplicação setorial do princípio da segurança jurídica” (ÁVILA, 2012, p. 286).

Nesse sentido, Humberto Ávila conceitua segurança jurídico-tributária da seguinte maneira:

Desse modo, o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro (ÁVILA, 2012, p. 288-289).

Ante o exposto, pode-se afirmar que a segurança jurídica no âmbito tributário, numa leitura à luz da Constituição de 1988 e com base na doutrina do professor Humberto Ávila, consiste num princípio que vincula todos os poderes da República e que exige um estado de otimização da cognoscibilidade, da confiabilidade e da calculabilidade do direito, o que se dá por meio da controlabilidade processualística. Afinal, quando Ávila diz que elas se dão por meio “jurídico racional das estruturas argumentativas”, quer ele dizer que elas se dão por meio do processo constitucionalizado pautado no devido processo e no contraditório, princípios que genuinamente garantem a dialética do direito, sua discursividade, ora a argumentação no direito se dá por via do processo.

4 À guisa de conclusão: o devido processo legal tributário como forma de preservação e promoção da segurança jurídica

Como adiantado, a relação entre devido processo legal e segurança jurídica, no âmbito do direito tributário, é indissociável, vez que não se pode chegar a um direito seguro sem se proceder de maneira segura. E proceder de maneira segura passa, necessariamente, pela observância do devido processo legal constitucionalmente estabelecido, bem como pelas garantias que lhe são inerentes,³¹ sejam as garantias processuais (*procedural due process*), sejam as garantias substanciais (*substantive due process*).

Nesse sentido, James Marins afirma, ao analisar o princípio do devido processo legal no campo do direito tributário, que ele possui duas dimensões, uma processual e outra substantiva. No campo substantivo (*substantive due process*), o devido processo legal compreende os postulados materiais do direito tributário, tais quais “as garantias concernentes ao princípio da legalidade, princípio da isonomia, princípio da capacidade contributiva, princípio da anterioridade, princípio do não confisco etc.” (2012, p. 164). Já no campo processual (*procedural due process*), o devido processo legal compreende as demais garantias e os princípios processuais que se aplicam a todos os ramos do direito processual, seja no âmbito administrativo, legislativo ou jurisdicional, inclusive ao direito processual tributário (administrativo ou jurisdicional).³²

Exemplificando, James Marins afirma:

O Processo Administrativo Fiscal será inválido por aviltamento a garantias constitucionais individuais do cidadão-contribuinte se não observar eficazmente quaisquer de suas garantias principiológicas: será inválido o Processo Fiscal que não observe o direito ao contraditório; será inválido o processo que deixe de assegurar a ampla defesa ao contribuinte; será inválido se não se prestar para a

³¹ Nesse sentido, lecionam, dentre outros, Dejalma de Campos (2004) e Mauro Luís Rocha Lopes, chegando este último a afirmar que “observados os princípios basilares do processo, estará obedecida a garantia constitucional do devido processo legal (*due process of law*, art. 5º, LIV, CF/88), porque dela decorrem os mesmos” (2005, p. 264).

³² Nesse sentido, lecionam, dentre outros, Hugo de Brito Machado Segundo (2008) e Eduardo Sabbag, este último afirmando que “o devido processo legal deve ser observado tanto no processo administrativo quanto no processo judicial, pois nele se encontram a preservação do direito de defesa do contribuinte, direito este aclamado não só pela legislação brasileira mas em todo país democrático” (2011, p. 1092).

produção das provas necessárias ao conhecimento da matéria alegada; será inválido se não for assegurado o princípio do duplo grau de cognição e se deixar de observar o princípio do julgador competente [...] O crédito fiscal do Estado cristalizado no ato de lançamento e notificado ao contribuinte exprime pretensão do ente tributante sobre o patrimônio do cidadão. Pretensão de tal natureza, por submeter-se à cláusula constitucional segundo a qual ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV), somente será válida quando obedecer às garantias materiais e processuais dos contribuintes (*substantive due process e procedural due process*) (MARINS, 2012, p. 165).

Ora, com os exemplos colocados pelo professor James Marins (2012), percebe-se que o processo tributário está submetido ao princípio constitucional do devido processo legal, tanto na sua dimensão substantiva quanto na sua dimensão processual, vinculando a atuação dos Poderes e, conseqüentemente, primando pelo princípio da segurança jurídica, garantindo ao cidadão a preservação e a promoção de todos os seus direitos e garantias fundamentais³³ no decorrer de qualquer processo que ele venha a sofrer.

Mais ainda, retomando-se as lições do professor Humberto Ávila (2012), tem-se que o princípio da segurança jurídico-tributária, à luz do constitucionalismo pátrio vigente, exige, dos Poderes da República e do Direito, uma otimização dos estados de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do direito, o que se dá, segundo ele, por meio de uma controlabilidade jurídico racional das estruturas argumentativas, ou, em outras palavras, por meio de uma controlabilidade processualística constitucionalizada, isto é, pautada na dialética processual, tal qual estruturada pelo modelo constitucional de processo ou devido processo constitucional.

Controlabilidade essa que, como se afirmou, deve ser conforme ao modelo constitucional de processo estabelecido pela Constituição de 1988, isto é, deve proceder-se conforme o princípio do devido processo legal e das demais garantias a ele inerentes e que, em grande parte, também estão positivadas em nossa Carta Magna, tais quais: contraditório, ampla defesa, proibição de provas ilícitas, fundamentação das decisões, duração razoável do processo, publicidade dos atos processuais, efetividade do processo, acesso à justiça etc.

Concluindo, pode-se afirmar que no âmbito de um Estado Democrático de Direito, pautado no direito de participação dos cidadãos, como é o caso do Brasil à luz do constitucionalismo vigente, o princípio constitucional do devido processo legal e os princípios processuais por ele englobados, asseguram a dialética e a discursividade racional necessárias à controlabilidade do direito, isto é, asseguram a preservação e a promoção do princípio da segurança jurídica.

Referências

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDOLINA, Ítalo; VIGNERA, Giuseppe. **Il modello costituzionale del processo civile italiano**. Torino: G. Giappichelli, 1990.
- ARRUDA ALVIM. Processo e Constituição. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, v. 408, p. 23-87, mar/abr, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria Geral do Processo Constitucional. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, v. 383, p. 131-180, jan/fev, 2006.
- BARROS, Flaviane de Magalhães. O Modelo Constitucional de Processo e o Processo Penal: a necessidade de uma interpretação das reformas do processo penal a partir da Constituição. *In*: MACHADO, Felipe Daniel Amorim; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (coord.). **Constituição e Processo: A contribuição do processo ao constitucionalismo democrático brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

³³ Nesse sentido, Cleide Previtalli Cais afirma que “em matéria tributária, o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de extraordinária importância diante da relação fisco/contribuinte, considerando-se que o poder administrativo no exercício da atividade tributária cria limitações patrimoniais, impondo-se a observância das suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhe foram assegurados” (2007, p. 97).

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformada**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Neo Constitucionalismo e constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, v. 384, p. 71-104, mar/abr, 2006.

BERARDI, Luciana Andrea Accorsi. Interpretação Constitucional e o princípio do devido processo legal. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, n. 54, p. 210-275, jan/mar, 2006.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Algumas reflexões sobre o processo de execução fiscal, à luz da Constituição de 1988. In: ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James; ALVIM, Eduardo Arruda. **Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BUENO, Cassio Scarpinella. O “Modelo Constitucional do Direito Processual Civil”: um paradigma necessário de estudo do direito processual civil e algumas de suas aplicações. In: JAYME, Fernando Gonzaga; FARIA, Juliana Cordeiro de; LAUAR, Maira Terra (coord.). **Processo Civil: Novas Tendências**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade. **Direito Processual Constitucional**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Candido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito Tributário: teoria e prática**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. **Segurança Jurídica e Crise no Direito: caminhos para a superação do paradigma formalista**. Belo Horizonte: Arraes, 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **A Constituição na vida dos povos: da Idade Média ao século XXI**. São Paulo: Saraiva, 2010.

DOS SANTOS, Eduardo R. O contraditório e a ampla defesa no processo civil à luz do modelo constitucional do processo enquanto "instrumento garantidor de Justiça". **Boletim Conteúdo Jurídico**. Brasília, n. 140, 03 mai. 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.31967>> Acesso em 05 de maio de 2011.

GONÇALVES, Aroldo Plínio. **Técnica processual e teoria do processo**. Rio de Janeiro: Aide, 1992.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria Processual da Constituição**. 3. ed. São Paulo: RCS Editora, 2007.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre; Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LASSALLE, Ferdinand. **A essência da Constituição**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

LEAL, Rosemiro Pereira. **Teoria Geral do Processo**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

LIMA, Maria Rosynete Oliveira. **Devido Processo Legal**. Porto alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1999.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário: execução fiscal e ações tributárias**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

MEDINA, Paulo Roberto de Gouvêa. Processo Civil e Constituição. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte, n. 3, p. 237-246, jan/jun, 2004.

NUNES, Dierle José Coelho. **Processo Jurisdicional Democrático: uma análise crítica das reformas processuais**. Curitiba: Juruá, 2008.

PAMPLONA, Denielle Anne. **Devido Processo Legal: aspecto material**. Curitiba: Juruá, 2004.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ROSAS, Roberto. Devido processo legal e abuso de poder. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte, n. 7, p. 173-178, jan/jun, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANCHÍS, Luís Prieto. El Constitucionalismo de los Derechos. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro, n. 15, p. 3-25, jul/set, 2009.

SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades. *In*: SARMENTO, Daniel (coord.). **Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SCHMITT, Carl. **Legalidade e Legitimidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVEIRA, Paulo Fernando. **Devido Processo Legal: due process of law**. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Constituição e Processo: desafios constitucionais da reforma do processo civil no Brasil. *In*: MACHADO, Felipe Daniel Amorim; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (coord.). **Constituição e Processo: A contribuição do processo ao constitucionalismo democrático brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

Autores convidado