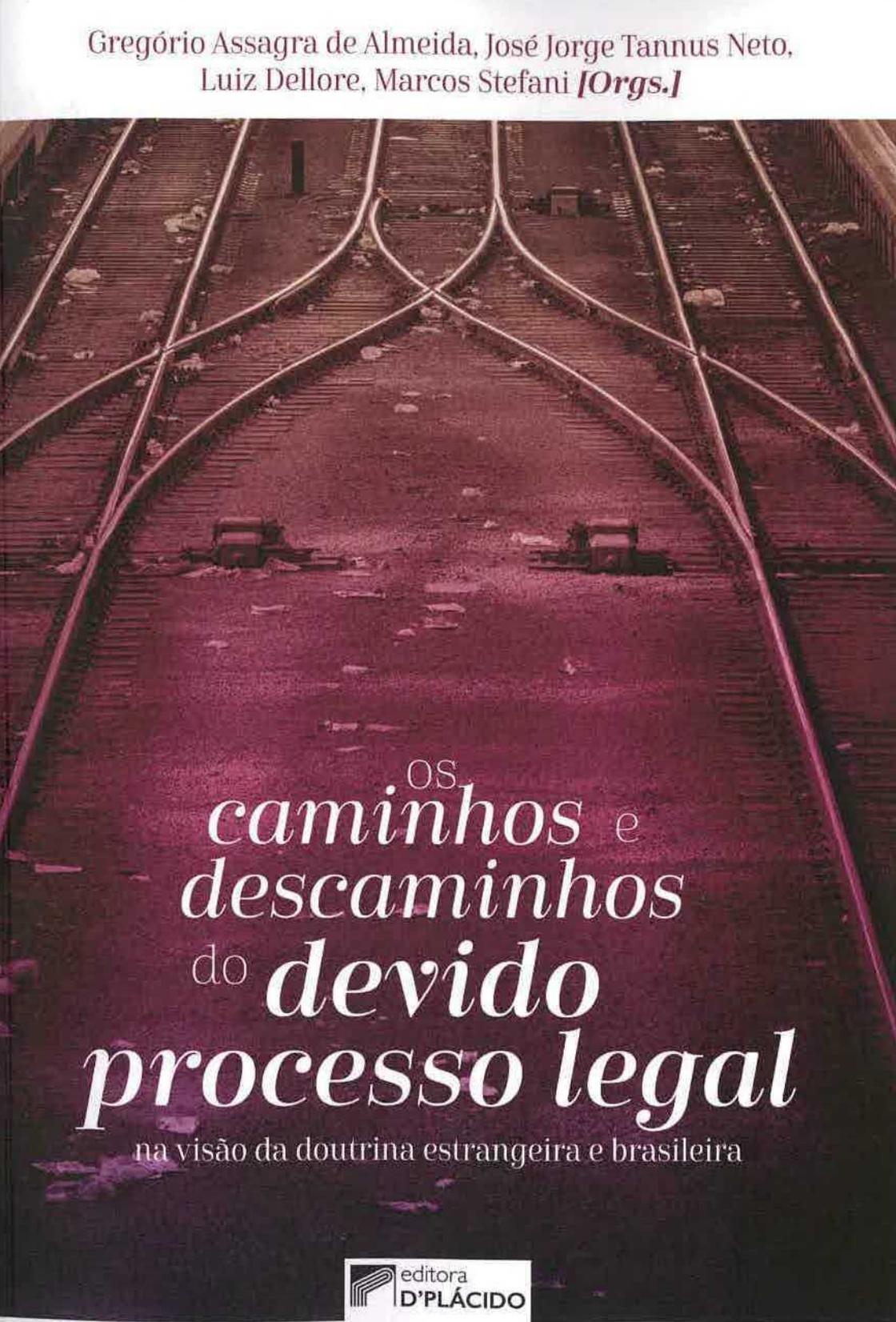


Gregório Assagra de Almeida, José Jorge Tannus Neto,  
Luiz Dellore, Marcos Stefani [Orgs.]



OS  
*caminhos e*  
*descaminhos*  
do *devido*  
*processo legal*

na visão da doutrina estrangeira e brasileira



**Belo Horizonte**

Av. Brasil, 1843, Savassi, Belo Horizonte, MG – CEP 30140-007  
Tel.: 31 3261 2801

**São Paulo**

Av. Paulista, 2444, 8º andar, cj. 82, Bela Vista – São Paulo, SP – CEP 01310-933

Editora Chere  
Plácido Arraes

Editor  
Tales Leon de Marco

Produtora Editorial  
Bárbara Rodrigues

Capa, projeto gráfico

Leticia Robini  
Imagem por Mitchell Lua, via Unsplash  
[modificada]

Diagramação  
Eizo Zaquet Prates

Conselha editorial

Doutor Cláudio Roberto Cintra Bezerra Brandão  
Professor Titular da Universidade Federal de Pernambuco – Brasil

Doutora Sílvia Isabel dos Anjos Caetano Alves  
Professora da Universidade de Lisboa – Portugal

Doutor Georges Martyn  
Professor da Universidade de Ghent – Flanders/Belgica

Doutora Agata Cecilia Amato Mangiameli  
Professora da Universidade de Roma II – Itália

Doutora Ana Elisa Liberatore Silva Bechara  
Professora Titular da USP – Brasil

Doutor Stello Mangiameli  
Professor da Universidade de Teramo – Itália

Doutor José Geraldo de Souza Junior  
Professor Titular da Universidade de Brasília – Brasil

Doutor Joaquim Portes de Cerqueira César  
Doutor em Direito Constitucional pela PUC/SP – Brasil

Doutor Thomas Law  
Doutor em Direito Comercial pela PUC/SP – Brasil

Doutor Marcelo Figueiredo  
Professor da PUC/SP – Brasil

Doutor João Grandino Rodas  
Professor Titular da USP – Brasil

WWW.EDITORADPLACIDO.COM BR

Copyright © 2022, D'Plácido Editora

Copyright © 2022, Os Autores.

Todos os direitos reservados.

Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por qualquer meio, sem a autorização prévia do Grupo D'Plácido.

## Catálogo na Publicação (CIP)

C183 Os caminhos e descaminhos do devido processo legal : na visão da doutrina estrangeira e brasileira / Gregório Assagra de Almeida... [et al.] (orgs.). - 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo : D'Plácido, 2022.  
892 p.

Organizadores: Gregório Assagra de Almeida, José Jorge Tannus Neto, Luiz Delloro, Marcos Stefani.  
ISBN 978-65-5589-459-2

1. Direito. 2. Direito Público. I. Almeida, Gregório Assagra de. II. Tannus Neto, José Jorge. III. Delloro, Luiz, 1978-. IV. Stefani, Marcos. V. Título.

CDD: 341

Biblioteca responsável: Fernanda Gomes de Souza CRB-6/2472

D'PLÁCIDO



## O devido processo legal à luz da constituição federal - aplicável ao direito tributário

*Ives Gandra da Silva Martins*<sup>1</sup>

*Marilene Talarico Martins Rodrigues*<sup>2</sup>

### 1. Considerações iniciais

A noção de Estado de Direito deverá corresponder a pressupostos mínimos de garantia dos cidadãos perante a sociedade.

O Estado deve curvar-se à “*rule of law*”, ou seja, à lei a que o poder estatal deve se submeter, sem o que não poderíamos cogitar de um Estado Democrático de Direito.

A sujeição à lei, todavia, é insuficiente para caracterizar o Estado de Direito materialmente; há necessidade de existência de determinadas características essenciais, tais como: a separação de poderes para a existência dos “freios e contrapesos”, do “Juiz natural” proibido o

---

<sup>1</sup> Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Unip, Unifieo, Unimeo, do CIEE-SP, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército (Eceme), Superior de Guerra (ESG) e da magistratura do Tribunal Regional Federal de 1ª Região, Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa da Universidade de Craiova (Romênia) e da PUC-PR e RS, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO (SP); Ex-Presidente da Academia Paulista de Letras e do IASP (Instituto dos Advogados de São Paulo).

Advogada, sócia da Advocacia Gandra Martins, Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária CEU Law School, Membro do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO - SP, Membro do IASP, Membro da Diretoria da Academia Brasileira de Direito Tributário - ABDT, Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas - APLJ, Membro da União de Juristas Católicos de São Paulo - UJUCASP, Membro do Conselho Superior de Orientação do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo Financeiro e Tributário - IBEDAFT.

Juiz de exceção, além disso e certamente, de Juiz imparcial, dotado de prerrogativas para o exercício da magistratura independente.

De tal forma que não poderá a lei ser aparentemente respeitada e os conflitos entre Administração e cidadãos/contribuintes, não serem dirimidos imparcialmente, sem que a Administração em Juízo seja uma parte igual às outras.

Sem tais requisitos fundamentais não estaremos em face de ESTADO DE DIREITO, porém ainda estaremos, na verdade, em aparência de legalidade. **Lúcia Valle Figueiredo** observa que: “se não for assim, qualquer regime de exceção, como por exemplo, o regime Nazista estaria amplamente justificado.”<sup>3</sup>

Consideramos essas noções necessárias, para melhor compreensão do tema, embora também sejam seu núcleo fundamental, conforme mais adiante será mencionado e passaremos a discorrer sobre alguns desses princípios à medida em que sejam de transcendental importância para caracterização do ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO e, nele ser inserido o “**devido processo legal**”.

## 2. O devido processo legal no estado democrático de direito

A origem do “**Devido Processo Legal**” surgiu com acepção meramente formal, com a Magna Carta Inglesa em 1215, época em que o Estado era a lei, fazia a lei e cumpria a lei – ele mesmo – mas a lei era o que o soberano ditava.

O devido processo legal, surge nessa época, exatamente para que o baronato tivesse a proteção da “*law of the land*”, a lei da terra, ou como conhecida mais tarde, “*a rule of the law*”. Os Senhores feudais deveriam conhecer qual era a lei a ser seguida, a se submeter. Mas, verifica-se que ainda, o devido processo legal tinha conteúdo meramente formal e sem expressão com que, depois, passaria do Direito Inglês para as Colônias Americanas e, mais tarde, para a Federação Americana.

Todavia, somente após as Emendas V e XIV, que o **devido processo legal** toma outra forma: A Emenda V deixa claro que o direito à liberdade e à prosperidade obedecem ao devido processo legal, o *due process of law*. Mas inda persiste o caráter formal durante a Emenda V.

A grande transformação surgiu com a Emenda XIV, pois já não se falava mais apenas, ao **devido do processo legal**, mas a **igual proteção da lei**: *equal protection of law*. Principalmente com a aplicação que a Suprema Corte americana fez da cláusula, dá-se abrangência maior. O devido processo legal passa a significar a igualdade na lei e não só perante a lei.

Somente será *due process of law* aquela lei – e assim poderá ser aplicada pelo Magistrado – que não agredir, não entrar em confronto com a Constituição, com os valores fundamentais consagrados na Lei Maior.

Quanto ao texto constitucional brasileiro prescreve no artigo 5º, incisos LIV e LV, a **obrigatoriedade do devido processo legal** – e é o primeiro texto constitucional que contém expressamente – não é por acaso. Trata-se de um texto constitucional moderno, é o texto constitucional da cidadania, como consta do seu preâmbulo.

Assim, após a declaração de direitos individuais e coletivos, traz a constituição em seu bojo o “**devido processo legal**” e, para que não possa haver dúvidas, traz duas vezes. Os outros textos referiam-se à ampla defesa, mas a ampla defesa no Processo Penal. Não obstante o Judiciário já havia feito aplicação para o Processo Civil, mas foi a primeira vez que a cláusula do devido processo legal aparece no texto constitucional brasileiro, com a aceção expressa para os processos em geral, inclusive o administrativo.

Do exame da Constituição brasileira, impõe-se a conclusão que o conteúdo é semelhante ao do Direito Americano, isto é, o devido processo legal obrigando a igualdade substancial e formal, em respeito ao Estado Democrático de Direito, como segue:

## 3. A Constituição do Brasil de 1988

A Constituição Federal de 1988, adotou o Estado Democrático de Direito como regime de organização do Estado brasileiro, garantindo os direitos fundamentais dos cidadãos que não podem ser ignorados nem violados pela lei que instituir o tributo, nem pela Administração Pública quanto a sua aplicação, exatamente para disciplinar as relações jurídicas entre as garantias constitucionais e o poder de tributar.

Os artigos 1º, 2º e 3º da Constituição Federal, estão assim redigidos:

“**Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito**

<sup>3</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle – “Estado de Direito e Devido Processo Legal – Revista de Direito Administrativo – julho/setembro 1997 – nº 209 – Rio de Janeiro – 7 – 18

*Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:*

*I - a soberania;*

*II - a cidadania;*

*III - a dignidade da pessoa humana;*

*IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;*

*V o pluralismo político.*

*Parágrafo único - Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”*

*“Art. 2º - São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”*

*“Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:*

*I construir uma sociedade livre, justa e solidária;*

*II garantir o desenvolvimento nacional;*

*III erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;*

*IV promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”*

O Estado Democrático de Direito, tem como um dos fundamentos da República a **dignidade da pessoa humana**, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (art. 1º, III); “a organização político – administrativa da República Federal do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição “ (art. 18); “é competência comum da União dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas” (art. 23,I); “Os Estados organizam-se pelas Constituições Estaduais e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição (art. 25); “O Município reger-se-á por lei orgânica (...) atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição” (art. 29). “O Distrito Federal (...) reger-se-á por lei orgânica, (...) atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição” (art. 32); a União poderá intervir nos Estados e no Distrito Federal para assegurar a observância dos “**direitos da pessoa humana**” (art. 34,VI, b), “os Estados organizarão sua Justiça, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição” (art. 125).

De tal forma que os direitos fundamentais conferidos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 são aplicáveis não apenas à União, mas também aos Estados-membros, em particular, não há necessidade de transpor a função incorporativa do **princípio do devido processo substantivo** norte-americano para o direito brasileiro.

O princípio do *substantive due process* cumpre função protetiva de direitos fundamentais não-enumerados pela Constituição norte-americana. Tais direitos são reconhecidos e protegidos como parte da liberdade garantida pelas disposições do *due process of law*; da 5ª. e da 14ª. Emendas, em face do governo federal e dos governos estaduais.

Isso resulta do fato de a Constituição norte-americana ser sintética ou concisa. Enquanto que a Constituição brasileira é analítica. Diversamente da Declaração de Direitos da Constituição norte-americana, o rol de direitos e garantias fundamentais da Constituição brasileira de 1988 é prolixo, espalhando-se inclusive, para além do Título II e alcançando, por exemplo, o direito fundamental ao meio ambiente (art. 225).<sup>4</sup>

#### 4. O devido processo legal e os direitos e garantias fundamentais expressos na constituição de 1988

O art. 5º da CF/88. Arrola um extenso rol de garantias fundamentais entre as quais a do “devido processo legal” ao dispor que: “**LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal**”

Trata-se de princípio que tem por finalidade o controle do arbítrio do Legislativo e a discricionariedade dos atos do Poder Público, ou seja, é por seu intermédio que é feito o exame da **razoabilidade** e **racionalidade** das normas jurídicas dos atos em geral.

Referido **princípio do devido processo legal não** pode ser examinado isoladamente, por estar relacionado com outros princípios e garantias estabelecidos pelo art. 5º da Constituição, que devem ser aplicados como segue:

**“XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;**

<sup>4</sup> MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Martires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet – “Curso de Direito Constitucional” – Editora Saraiva – IDP Instituto Brasileiro de Direito Público – 2007 – p. 16-17.

(...)

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

*LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;*

(...)

*LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;*

*LXX - o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:*

*a) partido político com representação no Congresso Nacional;*  
*b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados;*

*LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania;*

(...)

*LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”*

Como se constata, o devido processo legal expresso no inciso LIV – do artigo 5º da CF, ao estabelecer, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, necessita do Poder Judiciário, como garantia “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (XXXV), que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato perfeito e a coisa julgada” (XXXVI); que “não haverá juízo ou tribunal de exceção” (XXXVII); que “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente” (LIII); que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (LV); que

“são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos” (LVI); que “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem” (LX) e; que “o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos” (LXXIV).

A Constituição também prevê, no art. 93, IX, que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação”.

E nos artigos 133 e 134 da CF, respectivamente que:

*“o advogado é indispensável à administração de justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei”,*

e que,

*“a Defensoria Pública é instituição essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a orientação jurídica e a defesa, em todos os graus, dos necessitados, na forma do art. 5º, LXXVIII.”*

Ao rol desses direitos, a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, incluiu o inciso LXXVIII no art. 5º da CF/88, segundo o qual “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

Como se constata há uma grande relação entre o processo e o direito constitucional aplicado. Tais relações manifestam-se em dois sentidos reciprocamente complementares: de um lado a Constituição estabelece normas constitucionais que fundamentam o processo e de outro lado, o processo serve de instrumento para a concretização de normas constitucionais, sobretudo de direitos fundamentais.

Por esta razão a norma constitucional que assegura o devido processo legal não pode ser interpretada de forma isolada, uma vez que para sua concretização depende de outras normas que complementam o processo, sem as quais não seria possível assegurar tal direito.

O **Ministro Carlos Velloso** sobre a questão da interpretação de normas constitucionais, observa:

*“Ora, a meu ver essa interpretação puramente literal de um texto isolado não seria boa. Temos que interpretar as normas constitucionais no seu contexto e quando interpretamos a Constituição é bom lembrar a afirmação de Marshall, no *M’Culloch vs. Maryland*, de 1819: quando se interpretam normas constitucionais, deve o intérprete estar atento ao espírito da Constituição, ao que ela contém no seu contexto. Parece-me que a interpretação literal não prestaria obséquio à Constituição, que deve ser sistematicamente interpretada”.*

*(Voto na Reclamação nº 383-SP, RTJ 147/465).*

Ainda sobre a interpretação da norma **Alípio Silveira** assevera que:

*“a norma deve ser interpretada de modo que “assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi redigida. O intérprete, além da leitura fria do texto, deve compreender a razão da existência da norma jurídica. Não se pode, portanto, na interpretação jurídica, deixar de considerar o modo como originada a norma, como foi pensada e como os interesses em jogo foram valorados.”<sup>5</sup>*

Sobre o tema, **Juarez Freitas**, com propriedade escreve:

*“Interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito.*

*Assentes tais pressupostos, convém assinalar que todas as frações do sistema guardam conexão entre si. Daí resulta que qualquer exegese comete, direta ou indiretamente, uma aplicação de princípios e regras e de valores componentes da totalidade do Direito. Retido esse aspecto, registre-se que cada preceito deve ser visto do todo, eis que apenas no exame de conjunto tende a ser melhor equacionado qualquer caso problemático, quando se almeja bem-fundamentada hierarquização tópica dos princípios proeminentes.*

*Com efeito, ao hierarquizar prudentemente princípios, regras e valores, a interpretação tópico-sistemática opera escalonando-os, renovando - se*

*necessário - os seus significados. Quando configurada antinomia lesiva ou para evitá-la, os princípios devem ocupar o lugar das diretrizes harmonizadoras ou solucionadoras, na base e no ápice do sistema, vale dizer, fundamento e cúpula do sistema.”<sup>6</sup>*

Se a lei não estiver em conformidade com a Constituição, com seus princípios e garantias, de forma a dar efetividade a seus objetivos, não pode o intérprete considerar isoladamente, para fins de torná-la constitucional.

O princípio da legalidade, exige a submissão pela Administração não só da lei, mas ao Direito, às normas do ordenamento e aos princípios constitucionais.

O Legislativo deve observar rigorosamente os limites estabelecidos pela Constituição, quando da elaboração das leis.

A importância do estudo da Constituição reside na reconhecida superioridade hierárquica de suas normas em relação às demais normas que constam de nosso direito positivo (conjunto de atos normativos).

A Constituição estabelece os pressupostos da criação, vigência e execução das normas do ordenamento jurídico, determinando amplamente seu conteúdo e se converte em unidade do ordenamento em seu conjunto, conforme ensinam **Celso Ribeiro Bastos** e **Carlos Ayres Brito**:

*“Como sobejamente conhecido, as normas constitucionais fundam o ordenamento jurídico, inauguram a ordem jurídica de um dado povo soberano e se põem como suporte de validade de todas as demais regras de direito. São normas originárias, fundamentantes e referentes, enquanto que as demais se posicionam, perante elas, como derivadas, fundamentadas e referidas. Aquelas de hierarquia superior, e estas, logicamente de menor força vinculatória.”<sup>7</sup>*

A Constituição, portanto, é a **referência obrigatória** de todo sistema jurídico, inclusive dela própria, uma vez que estabelece no seu próprio corpo as formas pelas quais poderá ser reformada (por intermédio do processo de emenda ou de revisão, na atual Constituição da República), daí surgindo a noção de hierarquia.

<sup>6</sup> FREITAS, Juarez – “*A Interpretação Sistemática do Direito*” – 5ª ed. – Malheiros Editores – 2010 – p. 73-74.

<sup>7</sup> BASTOS, Celso Ribeiro e BRITO, Carlos Ayres – “*Interpretação e Aplicabilidade das Normas Constitucionais*” – Editora Saraiva – 1982 – p. 13.

MICHEL TEMER pontua que:

*“hierarquia para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior. A lei é hierarquicamente inferior à Constituição porque encontra nesta o seu fundamento de validade.”<sup>8</sup>*

O devido processo legal está na Constituição no rol de direitos fundamentais e portanto invioláveis, não podendo ser suprimido por quem tem o poder e portanto deve ser respeitado por decisões judiciais, não podendo ser relativizado. Esta é a razão que a Constituição determina o direito de ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes (art. 5º inciso LV).

## 5. O princípio do devido processo legal e o direito tributário

O **Princípio do Devido Processo Legal** e a conhecida cláusula do *due process of law*, de amplo valor, divide-se em princípios do **devido processo legal substancial** (*substantive due process*) e do **devido processo legal processual** (*procedural due process*). Em sua vertente substantiva a **cláusula do devido processo legal** compreende os postulados do direito material, como, no Direito Tributário por exemplo, as garantias concernentes ao **princípio da legalidade**, **princípio da isonomia**, **princípio da capacidade contributiva**, **princípio da anterioridade**, **princípio do não confisco**, etc.

Em seu “sentido processual (*procedural due process*), o **princípio do devido processo legal** expressa as garantias elementares das quais derivam inúmeros princípios de processo, seja administrativo ou judicial, pois o tipo de processo (civil, penal ou administrativo) é que determina a forma e o conteúdo na incidência do princípio.”<sup>9</sup>

As garantias individuais do Processo devem ser observadas no âmbito dos processos da **União, Estados, Distrito Federal e Municípios**, uma vez que representam as implicações jurídicas mais diretas

das cláusulas constitucionais expressas do **devido processo legal**, em seu sentido processual, especialmente quanto ao direito à autoridade administrativa competente, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

Como o direito ao processo corresponde ao “**direito a uma estrutura lógica de garantias e seus princípios, no regime constitucional brasileiro, exprimem um feixe de garantias individuais de raiz constitucional**. É por essa razão que o processo contemporâneo mais que representar um mero **cedere pro**, ou **procedere**, se afigura como a justaposição orgânica e **coerente** de princípios garantidores do **procedural process**”.<sup>10</sup>

O rol de garantias individuais (sob a forma de princípios do Processo) representa, **em seu conjunto, verdadeira condição e validade constitucional do Processo Tributário**, conforme art. 5º, incisos LIII, LIV e LV, da CF/88, ou seja: (a) direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (art. 5º, LIV); (b) direito a autoridade julgadora competente (art. 5º, LIII); (c) direito ao contraditório (art. 5º, LV); (d) direito à cognição formal e material ampla (art. 5º, LV); (e) **direito à produção ampla de provas** (art. 5º, LV); (f) direito a recurso hierárquico (art. 5º, LV).

Tais garantias processuais, constituem-se no núcleo constitucional do Processo – Judicial e Administrativo – e devem ser disciplinadas pela legislação infraconstitucional.

De tal forma que o Processo será inválido se forem violadas essas **garantias constitucionais** do contribuinte.<sup>11</sup>

Nesse sentido, decidiu o **Supremo Tribunal Federal**, ao examinar a **ADI nº 1063-8-DF**, em sessão plenária, tendo como Relator o Ministro **CELSO DE MELLO**. Merece transcrição, o seguinte trecho da Ementa:

*“O STF COMO LEGISLADOR NEGATIVO: A ação direta de inconstitucionalidade não pode ser utilizada com o objetivo de transformar o Supremo Tribunal Federal, indevidamente, em*

<sup>8</sup> TEMER, Michel – “*Elementos de Direito Constitucional*” – Malheiros Editora – 24ª edição – 3ª tiragem – 2015. – p. 140.

<sup>9</sup> NERY JUNIOR, Nelson e ANDRADE NERY, Rosa Maria – “*Código de Processo Civil Comentado*” – 4ª ed. – São Paulo – RT – 1999 – p. 93.

<sup>10</sup> XAVIER, Alberto – “*Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*” – 2ª ed. – Rio de Janeiro – Ed. Forense – 1997 – p. 113.

<sup>11</sup> Preferimos não entrar na discussão entre os entendimentos no Processo Administrativo de Procedimento e/ou Processo Administrativo, por adotarmos a menção feita pela Constituição Federal: Processo Administrativo (art. 5º, inciso LV).

*legislador positivo, eis que o poder de inovar o sistema normativo, em caráter inaugural, constitui função típica de instituição parlamentar. Não se revela lícito pretender, em sede de controle normativo abstrato, que o Supremo Tribunal Federal, a partir da supressão seletiva de fragmentos do discurso normativo inscrito no ato estatal impugnado, proceda à virtual criação de outra regra legal, substancialmente divorciada do conteúdo material que lhe deu o próprio legislador.*

(...)

**SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW E FUNÇÃO LEGISLATIVA:** *A cláusula do devido processo legal - objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição - deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual, não só sob o aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário.*

*A essência do substantive due process of law reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou destituída do necessário coeficiente de razoabilidade.*

*Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe da competência para legislar ilimitadamente, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal. O magistério doutrinário de CAIO TÁCITO. Observância, pelas normas legais impugnadas, da cláusula constitucional do substantive due process of law.”*

Esse entendimento da Suprema Corte, revela que a **essência do substantive due process of law**, é a necessidade de **proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação** que se revele opressiva ou destituída de **razoabilidade**.

O que comprova que o princípio do **devido processo legal** vai além da mera **formalidade do processo**, pois há necessidade de ser examinada a **legislação** e a sua **razoabilidade**, para que as decisões possam ser **motivadas**.

O **Princípio da Motivação** - exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está

consagrado pela doutrina e pela Jurisprudência, não havendo mais espaço para as antigas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas as categorias. **A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato**, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle da legalidade dos atos administrativos e de decisões judiciais.<sup>12</sup>

A **motivação** dos atos administrativos e das decisões judiciais, portanto, se tornou em um princípio por expressa disposição constitucional e de lei, que deve ser obedecido no âmbito da **Administração Pública** e do **Poder Judiciário**.

A nível constitucional, embora o **princípio da motivação** não esteja de forma expressa no rol do art. 37 da CF/1988, ele consta do inciso IX, do art. 93 da CF, assim redigido:

*“IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação”,*

e de maneira **implícita** a CF estabelece em seu art. 1º ao preceituar que:

*“Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”,*

que pode ser entendido como **Estado limitado pelo Direito**, não se podendo conceber que, em um Estado em que **“todo poder emana do povo”** (§ único do art. 1º), se aceite a prática e edição do ato administrativo, que tenham por objetivo, **modificar, reduzir, ampliar** ou até **anular** interesses e **direitos do cidadão**, sem a **devida fundamentação**, sem a **justificação** e a explicitação dos **motivos** que ensejaram a prática do ato.

<sup>12</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella – “Direito Administrativo” - 21ª ed. - São Paulo - Atlas Editora - 2008 - p. 77.

A garantia constitucional de obrigatoriedade de **motivação** dos atos administrativos pode ser constatada em outros dispositivos da Constituição Federal de 1988, ao assegurar como direito fundamental que **“todos tem direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo em geral, que serão prestados no prazo de lei, sob pena de responsabilidade”**, além de garantir **“a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal”**. Também a **“garantia do devido processo legal e de ampla defesa”** (art. 5º, XXXIII; XXXIV, b e LV). Em todos esses casos, o constituinte assegurou que os particulares tenham alcance às informações e documentos que afetem seus direitos sem uma coerente e clara **motivação**. A **ampla defesa** e o **contraditório, igualmente, só poderão ser concretizados se o litigante conhecer os fundamentos e os motivos** que ensejaram a prática do ato que afetou interesses.

Nesse sentido, o **Ministro Marco Aurélio de Mello**, Relator do RE nº 160.381-SP em decisão proferida pela 2ª Turma do STF, quanto aos **princípios implícitos** na Constituição Federal, deixou claro que:

*“Os princípios podem estar ou não explicitados em normas. Normalmente, sequer constam do texto regrado.*

*Defluem no todo do ordenamento jurídico. Encontram-se insíntos, implícitos no sistema, permeando as diversas normas rege-doras de determinada matéria. O só fato de um princípio não figurar no texto constitucional anterior, não figurar o princípio da moralidade não significa que o administrador poderia agir de forma imoral ou mesmo amoral.” (RTJ 153/1030 - decisão de 29.03.1994) (grifos nossos)*

**Sergio Ferraz e Adilson de Abreu Dallari**, sobre o tema observam que:

*“Sem a explicitação dos motivos torna-se extremamente difícil indicar, sopesar ou aferir a correção daquilo que foi decidido. Sem a motivação fica frustrado ou, pelo menos, prejudicado o direito de recorrer, inclusive perante a própria Administração ou o Poder Judiciário. Não basta que a autoridade evoque um*

*determinado dispositivo legal como supedâneo de sua decisão; é essencial que aponte os fatos, as inferências e os fundamentos de sua decisão.”<sup>13</sup>*

Ora, tendo o nosso país adotado o **“Estado Democrático de Direito”**, proclamando ainda ter como um de seus fundamentos a **“cidadania”**, os cidadãos e, em particular, o interessado no ato administrativo, têm o **direito de saber os fundamentos e a motivação que justificam a decisão administrativa e/ou judicial em relação ao ato praticado**. Esta é, portanto, a **essência do princípio da motivação no Processo Tributário**.

## 6. Os direitos fundamentais dos contribuintes em matéria tributária

Compreender a **Constituição como ordem de valores é aceitar uma concepção de garantia da segurança jurídica quanto à efetividade dos direitos e liberdades** que são por ela contemplados.

É o direito à segurança jurídica que define a sustentação, firmeza e eficácia do ordenamento jurídico.

Isto significa que o Estado brasileiro é constituído pela **legalidade**, por meio de **princípios constitucionais**, aberto a valores que asseguram **direitos fundamentais**, fortalecimento da **jurisdição** e **limitação ao poder de tributar**.

A compreensão da Constituição e do direito como **sistema de regras e princípios** possibilita a aplicação do direito constitucional em todos os ramos do direito e concretiza a segurança jurídica

De outra parte, a atuação da Administração deverá obedecer, rigorosamente, aos princípios constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do contribuinte e ao art. 37 da Constituição Federal, que estabelece os princípios específicos a serem cumpridos em toda atuação da Administração, nos seguintes termos:

*“Art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”*

<sup>13</sup> DALLARI, Adilson de Abreu e FERRAZ, Sérgio - *“Processo Administrativo”* - 2ª ed. - São Paulo - Ed. Malheiros - 2006 - p. 382.

Tais princípios são de natureza obrigatória pela Administração em **todos** os seus atos, a qual deve respeitar com **eficiência** e **moralidade** a prestação de serviços públicos e a **imposição tributária** em obediência aos limites estabelecidos pela Constituição, **assegurados os direitos fundamentais do contribuinte**, que se traduzem na **segurança jurídica das relações tributárias**.

Um dos subscritores do presente estudo, sobre o tema pontua:

*“Nenhuma nação é estável democraticamente se seus cidadãos não ficarem assegurados em seus direitos fundamentais e não tiverem do Estado a garantia de que sua vida, em suas variadas facetas, possui na ordem legal a plataforma de seu crescimento. A tranquilidade originada pela certeza de que as instituições funcionam e de que a lei assegura a estabilidade de todas as espécies de relações conformadas no ordenamento vigente faz do Estado que garante a segurança jurídica um Estado de Direito.”<sup>14</sup>*

## 7. O direito tributário e o poder impositivo dos entes tributantes

No direito tributário o poder impositivo dos Entes Tributantes – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – deve obedecer **aos limites previamente estabelecidos pela Constituição**, que asseguram garantias ao contribuinte e se traduz na segurança jurídica das relações tributárias.

Além das garantias arroladas no seu art. 5º, estabelece a Constituição **outras garantias que são específicas do direito tributário** para a exigência de tributos, ao exigir reserva absoluta de lei, para imposição tributária ou aumento de tributo, nos termos do art. 150, que preceitua:

*“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

*II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção*

<sup>14</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva – “A Constituição Aplicada” – Belém CEJUP – 1998 – p. 97.

*em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

*III – cobrar tributos:*

*a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;<sup>3</sup>*

*b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*

*IV – utilizar tributo com efeito de confisco*

*(...)”,*

Entre outras garantias, espalhadas pelo texto constitucional.

Por sua importância em matéria tributária, os princípios acima mencionados são de exigência obrigatória, pelo legislador ao elaborar a lei, e pela administração, para imposição tributária.<sup>15</sup>

## 8. Reserva legal absoluta ao poder de tributar

Tendo em vista valores democráticos estabelecidos pela Constituição, a nossa Lei Maior, reconheceu que **toda matéria tributária, por sua relevância**, está sujeita a **reserva de lei formal**, com a participação direta do **Poder Legislativo**.

Assim, o ordenamento jurídico constitucional, define as matérias que devem ser estabelecidas por lei. Esse grupo de matérias tem sido denominado pela doutrina, como **sujeito à reserva legal, reserva absoluta de lei ou estrita legalidade** e pode ser identificado no ordenamento mediante expressões como: **“lei estabelecerá”**, **“conforme a lei”**, **“nos termos da lei”**, etc.

O **princípio da legalidade** é essencial ao Estado Democrático de Direito em termos de imposição tributária, e na elaboração legislativa, que deve guardar absoluta **coerência** com os **preceitos válidos e eficazes**, em obediência aos princípios constitucionais, hierarquicamente superiores, numa **compatibilização** entre a lei e a Constituição.

<sup>15</sup> O art. 150, § 1º determina que “a vedação do inciso III, “b”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, IV e V; e 154, II, e a vedação do inciso III, “c” não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, III e V; e 154, II, nem a fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”.

A Constituição Federal, dá ênfase: (I) ao **princípio da legalidade**; (II) a vedação de “**tratamento desigual entre contribuintes** que se encontrem em situação equivalente”, que reflete o **princípio da isonomia**; (III) a **proibição de “cobrança de tributos**: (a) em relação a fatos geradores ocorridos **antes do início da vigência da lei** que os houver instituído ou aumentado; (b) **no mesmo exercício financeiro** em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”; (c) **antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei** que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b, que refletem o **princípio da anterioridade**, também chamado da “**não surpresa**”, pois o contribuinte tem o direito de saber, previamente, a lei que resultar na exigência tributária de pagamento do tributo, para previsão e planejamento de seus negócios; (IV) **utilizar tributo com efeito de confisco**, respeitada a **capacidade contributiva**.

Esses princípios jurídicos da tributação: **legalidade; isonomia; anterioridade; efeito de confisco e capacidade contributiva**, são expressão dos direitos individuais e atuam como limites ao poder de tributar.

O princípio da **legalidade**, assim estabelecido pela Constituição em **matéria tributária**, tem por finalidade orientar todos os atos da Administração Pública e vem reforçado em determinadas áreas do Direito, como o Administrativo e o Penal.

**Maria Sylvia Zanella Di Pietro**, ensina que o **princípio da legalidade**:

... juntamente com o controle da Administração pelo Poder Judiciário, nasceu com o Estado de Direito e constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos Individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos e benefício da coletividade. É aqui que melhor se enquadra aquela ideia de que, na relação administrativa, a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei.

Segundo o princípio da legalidade a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite; no âmbito das relações entre o princípio aplicável e o da autonomia da vontade que lhes permite fazer tudo que a lei não proíbe. Essa é a ideia expressa de forma lapidar por Hely Lopes Meirelles (1966:82) e corresponde ao que já vinha explícito no art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, e de exercício dos direitos

materiais de cada homem não tem outros limites que os que asseguram aos membros da sociedade o gozo desses mesmos direitos. Esses limites somente podem ser estabelecidos em lei. No direito positivo brasileiro, esse postulado além de referido no art. 37, está contido no art. 5º inciso II, da Constituição Federal, que repetindo preceito de Constituições anteriores estabeleceu que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Em decorrência disso, a Administração não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto ela depende de lei.<sup>16</sup>

O **princípio da legalidade** em matéria tributária acaba por gerar um direito público subjetivo ao cidadão de exigir que a instituição ou aumento de qualquer tributo só possa ocorrer por intermédio de lei aprovada pelos representantes do povo, perante o Legislativo. Por esta razão, no Direito Tributário, vigora o **princípio da reserva da lei formal**, que **consiste em uma das garantias do contribuinte**, em face das intervenções do Estado.

**Heleno Torres**, sobre a **legalidade** no direito tributário e a **segurança jurídica**, escreve:

*“Viver sobre o império da lei é ter direito à segurança jurídica e especialmente a certeza do direito e eficiência administrativa. Atenta, pois, contra a legalidade, a moralidade e a eficiência, princípios fundamentais para a Administração Pública (art. 37 da CF), o uso de atos normativos administrativos para inovações à legalidade e, tanto pior, para retroceder, a pretexto de serem interpretativos, eficácia que somente as “leis” vê-se atribuída, pelo art. 106, I, do CTN.*

(...)

*Em matéria tributária, esse assunto é de tal relevância que a Constituição reserva à Lei Complementar o papel de veicular as chamadas “normas gerais de legislação tributária” (art. 146, III, da CF).”<sup>17</sup>*

<sup>16</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella – “Direito Administrativo” – 12ª ed. – Atlas – 1997 – pg. 67.

<sup>17</sup> TORRES, Heleno – “Direito Constitucional e Segurança Jurídica” – 2ª ed. – Editora Revista dos Tribunais – 2012.

O **princípio da legalidade** como reserva formal, refere-se, expressamente, a exigência de lei para instituir ou aumentar tributo. E o **princípio da tipicidade** como reserva absoluta consiste na necessidade de a lei conter todos os elementos do tipo tributário, conforme estabelece o art. 97 do CTN, que contém a seguinte dicção:

*“Art. 97 – Somente a lei pode estabelecer:*

*I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV – a fixação do tributo e a sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65.”*

E os §§ 1º e 2º do art. 97 em comento, estabelecem que: “§ 1º – Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso e o § 2º – Não constitui majoração de tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo”.<sup>18</sup>

## 9. Legalidade e tipicidade

A lei tributária deve conter todos os elementos da norma jurídica tributária: **hipótese de incidência** do tributo; seus **sujeitos ativo e passivo**, a **base de cálculo** e a **alíquota**, é o chamado **princípio da tipicidade**, que deve ser **estrito**, cujo objeto da tipificação são os fatos que produzirão os efeitos da lei tributária, não podendo ser alargada a sua aplicação para alcançar situações não previstas, em lei.

Segundo **Alberto Xavier**, “tributo, imposto, é, pois, o conceito que se encontra na base do processo de **tipificação no Direito Tributário** de tal modo que o tipo, como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto, embora necessariamente mais

abstrato do que o fato da vida”. Vale dizer que cada tipo de exigência tributária deve apresentar **todos os elementos** que caracterizam sua abrangência. “No Direito Tributário a técnica da **tipicidade** atua não só sobre a **hipótese da norma tributária material**, como também sobre o **seu mandamento**. Objeto da **tipificação** são, portanto, **os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais**”.<sup>19</sup>

O princípio da tipicidade consagrado pelo art. 97 do CTN e decorrente da Constituição Federal, ao estabelecer que os tributos **somente podem ser instituídos, majorados e cobrados por meio de lei**, aponta com clareza os limites da atuação da Administração para exigência de tributos, sendo vedada qualquer margem de discricionariedade nesse campo.

O atendimento ao **princípio da tipicidade** exige que a **lei que institua o tributo**, indique com clareza, todas as hipóteses de incidência e demais elementos que descrevam **quem deve pagá-lo, de que forma deva ser calculado e as alíquotas aplicáveis**.<sup>20</sup>

Outros princípios constitucionais, igualmente, devem ser observados – pois o reflexo da exigência tributária atinge diretamente o patrimônio do contribuinte –, que são aqui mencionados: **Princípio da proibição de utilização do tributo com efeito de confisco** (art. 150, IV, CF); **Princípio que garante a propriedade** (art. 5º, XXII, CF) subordinada à função social, como consta do art. 5º, XXIII, CF. A importância do direito de propriedade, mereceu especial atenção do constituinte nos incisos XXIV e XXV, do art. 5º, **em caso de desapropriação, assegurado ao proprietário a justa e prévia indenização**. Igualmente a importância do **direito adquirido do ato jurídico perfeito** e da **coisa julgada** (art. 5º, inciso XXXVII).

Assim, o **princípio que proíbe a atividade tributária com efeito de confisco** “tem por objetivo a harmonia entre o direito de propriedade e o poder de tributar”.

O § 1º do art. 145 da CF, assegura o **princípio da capacidade contributiva**, determinando que os impostos a serem instituídos devem

<sup>18</sup> **Hugo de Brito Machado**, ensina: “... o princípio jurídico tem grande importância como diretriz para o hermeneuta. Na valorização e na aplicação dos princípios jurídicos é que o jurista se distingue do leigo que tenta interpretar a norma jurídica com conhecimento simplesmente empírico” (Comentários ao Código Tributário Nacional – Vol. II – 2ª ed. – Editora Atlas – 2008 – pg. 09).

<sup>19</sup> XAVIER, Alberto – “Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação” – RT – São Paulo – 1978 – pp. 72/73.

<sup>20</sup> O § 1º do art. 153 da CF, estabelece que: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites, estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” (Imp. Importação; Exportação; IPI e IOF).

ter caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, dando à Administração Tributária o poder de identificar o **patrimônio**, os **rendimentos** e as **atividades econômicas** do contribuinte, respeitados os direitos individuais, nos termos da lei.

## 10. A importância do direito adquirido do ato jurídico perfeito e da coisa julgada para a segurança jurídica

Um dos aspectos relevantes da **Segurança Jurídica** protegida pela Constituição (segurança como proteção dos direitos subjetivos), importa, além do **direito adquirido** e do **ato jurídico perfeito**, o respeito a **coisa julgada**.

**Direito adquirido:** O conceito de direito adquirido configura-se na concepção que lhe dá o próprio legislador ordinário, a quem compete a prerrogativa de definir, normativamente, o conteúdo que evidencia a ideia de **situação jurídica definitivamente** consolidada.

O direito adquirido surge quando na vigência de determinada lei, ocorre **sua integração ao patrimônio do respectivo titular, foi consolidado**, ainda que seus efeitos somente devam produzir em momento futuro, deverão ser respeitados na hipótese de surgir lei nova. Preserva-se com isso a **segurança jurídica**.

**Ato jurídico perfeito:** embora a definição da Lei de Introdução às Normas ao Direito Brasileiro – LINDB, no § 1º do seu art. 6º preceitua:

*“§ 1º – Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente no tempo em que se efetiva”,*

A sua compreensão, aproxima-se da concepção de **direito adquirido**, o **ato jurídico perfeito busca proteger o direito já consumado**, quando o fato aquisitivo do direito já se completou e o efeito previsto na norma já foi integralmente produzido no passado. E, portanto, **inalterável**.

Para **José Afonso da Silva**, a “diferença entre **direito adquirido** e **ato jurídico perfeito**, está em que **aquele emana diretamente da lei em favor de um titular** (o fato aquisitivo já se completou, mas o efeito previsto na norma ainda não se produziu), enquanto **o segundo é negócio fundado na lei** (tanto o fato aquisitivo quanto os efeitos já se produziram normalmente).

E prossegue o autor: “**se o simples direito adquirido (isto é, direito que já integrou o patrimônio, mas não foi ainda exercido) é protegido contra interferência da lei nova, mais ainda não é o direito adquirido já consumado (ou seja, o ato jurídico perfeito)”**.<sup>21</sup>

**Coisa julgada:** A garantia da estabilidade da **coisa julgada protege a prestação jurisdicional definitivamente outorgada**, de modo que o titular do direito reconhecido tenha **certeza e segurança** que esse direito ingressou definitivamente no seu patrimônio. A **coisa julgada** ao por fim aos litígios, reveste-se de característica de indiscutibilidade precisamente para concretizar a segurança presente no ordenamento jurídico. Em outras palavras, “**a coisa julgada material que é a imutabilidade do dispositivo da sentença e seus efeitos, torna impossível a rediscussão da lide**, reputando-se repelidas todas as alegações e defesas que a parte poderia opor ao acolhimento ou rejeição do pedido. **Isto quer dizer que não importam as razões que levaram à decisão, não podendo ser aduzidas novas razões para se tentar repetir a demanda**”.<sup>22</sup>

A conclusão que se extrai sobre os **princípios constitucionais tributários** e os **princípios processuais** demonstram que tais princípios asseguram as garantias do direito ao **devido processo legal** e da **segurança jurídica**.

## 11. A garantia de pleno acesso ao poder judiciário

As garantias constitucionais são asseguradas ao contribuinte, pelo **princípio da legalidade** e de **acesso ao Judiciário**, mediante o processo que é instaurado, por meio de ação específica, sempre que houver conflito de interesses entre **Fisco e Contribuinte**, que devem ser solucionados pelo Poder Judiciário.

Todo direito processual tem suas linhas fundamentais estabelecidas pelo direito constitucional que fixa a estrutura dos órgãos jurisdicionais e a declaração de direito objetivo, com a prestação jurisdicional de forma ampla.

<sup>21</sup> SILVA, José Afonso da – “Constituição e Segurança Jurídica: ato jurídico perfeito e coisa julgada” – Coord. Cármen Lúcia Antunes Rocha – obra coletiva – Belo Horizonte – Editora Fórum – 2004 – pp. 15/30.

<sup>22</sup> GRECO FILHO, Vicente – “Direito Processual Civil Brasileiro” – Vol. 2 – São Paulo – Ed. Saraiva – 1996 – pg. 267.

Este foi o entendimento da **Suprema Corte**, ao interpretar o inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, proferido no **RE nº 172.084/MG**, tendo como Relator o **Min. Marco Aurélio de Mello**, com a seguinte ementa:

*“A garantia constitucional alusiva ao acesso ao Judiciário engloba a entrega da prestação jurisdicional de forma completa, emitindo o Estado-Juiz entendimento explícito sobre as matérias de defesa veiculadas pelas partes. Nisto está a essência da norma inserta no inciso XXXV do art. 5º da Carta da República.”*

O direito de ação – de levar a questão ou ameaça de lesão ao Poder Judiciário –, é público (o Estado coloca à disposição das partes a prestação jurisdicional).

O acesso ao Poder Judiciário é necessário para que se dê absoluta garantia de que as normas constitucionais não serão violadas pela administração tributária. E a **segurança jurídica** somente se concretizará com **● rigoroso respeito à Constituição**.

## 12. O princípio do devido processo legal como garantia ampla

O devido processo legal é o meio pelo qual a todos é garantido o direito de serem julgados conforme procedimentos estabelecidos em lei e que deverá estar em conformidade com o inciso LV do art. 5º da CF, que determina que **“aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os recursos a ele inerentes”**, completado pelo inciso LIV do art. 5º, mediante o qual **“ninguém será privado da liberdade de seus bens sem o devido processo legal”**. E protegido pelo inciso LXXVIII do art. 5º da CF, introduzido pela EC nº 45/2004: **“a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”**.

Constata-se que entre as garantias da lei maior há expressa menção à **ampla defesa**, tanto no processo judicial como no processo administrativo, assegurando o contraditório e compreende também a produção de provas e os recursos necessários a obtenção de uma decisão justa.

A garantia do **devido processo legal** traz em si o **princípio do pleno acesso ao Judiciário**, contido no inciso XXXV, do art. 5º da CF, que constitui o próprio **fundamento do direito de ação**.

Para a proteção total dos cidadãos, bastaria a Constituição Federal ter garantido o **devido processo legal**, mas ela foi além, trazendo expressos todos os demais princípios que deste decorrem, até como explicitação da própria garantia, razão pela qual foram arrolados pelo art. 5º da CF, outros princípios: **a) da inafastabilidade do controle jurisdicional** (inciso XXXV); **b) da igualdade** (inciso I); **c) do contraditório** e da **ampla defesa** (inciso LV); **d) do Juiz natural** (incisos XXXVII e LIII); **e) da publicidade** e do **dever de motivar as decisões judiciais** (inciso LX e art. 93, inciso IX) e **f) da proibição da prova ilícita** (inciso LVI).

Modernamente, o **devido processo legal** é concebido como uma garantia que estabelece **uma legítima limitação ao poder estatal**, de modo a **censurar a própria legislação e declarar a ilegitimidade de leis que violem a Constituição e os pilares do regime democrático**.

A observação dos preceitos previamente estabelecidos na Constituição Federal e na lei significa respeitar o **devido processo legal**.

**Ada Pellegrini Grinover**, afirma que “o enfoque completo e harmônico do conteúdo da cláusula do **devido processo legal** é o de **garantias das partes** e do **próprio processo, não se limitando ao perfil subjetivo da ação e da defesa, como direito**”, mas acentuando, também e especialmente, **seu perfil subjetivo**. “Desse modo, as **garantias constitucionais do devido processo legal convertem-se, em garantias exclusivas das partes, em garantias da jurisdição e transformam o procedimento em um processo jurisdicional de estrutura cooperativa, em que a garantia de imparcialidade da jurisdição brota da colaboração entre partes e Juiz**. A participação dos sujeitos no processo não possibilita apenas a cada qual aumentar as possibilidades de obter uma decisão favorável, mas significa cooperação no exercício da jurisdição. Para cima e para além das intenções egoísticas das partes, a estrutura dialética do processo existe para reverter o benefício da boa qualidade da prestação jurisdicional e da perfeita aderência da sentença à situação de direito material subjacente”.<sup>23</sup>

<sup>23</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini - “*Novas Tendências do Direito Processual*” – Rio de Janeiro – Forense Universitária – 1990 – pg. 02.

Assim, o processo **revela-se um instrumento de defesa dos direitos constitucionais materiais fundamentais.**

O conceito do **devido processo legal** adotado pela Suprema Corte é bastante abrangente, conforme trecho do voto do **Min. Celso de Mello** proferido na **ADIN n° 1158-8**, em que se lê:

*“Todos sabemos que a cláusula do devido processo legal – objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição – deve ser entendida, a abrangência de sua noção conceitual, não só no aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou irrazoável. A essência do substantive due process of law reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva, ou, como no caso, destituídas do necessário coeficiente de razoabilidade. Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe de competência para legislar ilimitadamente, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal.”*

Assim, a **essência do devido processo legal** reside na necessidade de **proteger os direitos e as liberdades** das pessoas contra **qualquer modalidade de legislação que se revele violadora da Constituição e dos direitos e garantias individuais.** Não podendo tais garantias serem reduzidas nem ignoradas pela administração, por constituírem cláusulas pétreas de garantias fundamentais, não podendo ser alteradas nem mesmo por Emenda Constitucional, a teor do § 4º do art. 60 da Constituição Federal, que preceitua:

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

*IV – os direitos e garantias individuais.”*

Por essa razão, os §§ 1º e 2º do art. 5º da CF asseguram aplicação imediata das normas definidoras de tais direitos e não excluem outras decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Em **matéria tributária**, o **princípio do devido processo legal** adquire contornos específicos, de grande importância diante da relação fisco/contribuinte, considerando-se que a Administração, no exercício da atividade tributária, cria limitações patrimoniais, razão pela qual impõem-se a observância dos seus limites, a fim de garantir ao contribuinte o respeito aos direitos e garantias constitucionais que lhe foram assegurados.

A preocupação dos Estados em obter receita para cobrir deficiências de caixa, de forma reiterada, **tem levado a decisões que implicam em violação de preceitos constitucionais**, em função de maior arrecadação, o que não é admissível, no Estado Democrático de Direito, onde a preocupação primeira há de ser com o cumprimento da Constituição, como tantas vezes decidiu o STF, no sentido de que a Constituição está acima de **programas de governo**, como acentuou o **Min. Sepúlveda Pertence** (ADIn n° 447-DF – RTJ 145/15), citado pelo Min. Néri da Silveira, em seu voto:

*“Nossa preocupação primeira há de ser com a guarda da Constituição. Nenhum fato da vida econômica ou da vida social, no instante em que somos chamados a dizer se um determinado ato normativo ou uma certa lei está de acordo com a Constituição, pode colocar-se com prioridade em relação ao cumprimento da Constituição.”*

O **Ministro Celso de Mello**, em **voto divergente**, ao examinar a questão do **sigilo e acesso a dados bancários** de contribuintes pela Receita Federal, sem **autorização judicial** (Processos RE 601.314 e ADINS 2390; 2386; 2397 e 2859), em seção plenária, realizada em 24/02/2016, ressaltou que, no Brasil, a inviolabilidade dos dados individuais, **“qualquer que seja a sua origem, a forma e a sua finalidade, merecem proteção constitucional, em virtude da referência expressa que a ela passou a fazer o inciso XII, do art. 5º da CF/88”**. Nos intensos debates que foram realizados, afirmou:

*“A majestade da Constituição não pode ser transgredida nem degradada pela potestade do Estado”,*

para ele, **“cabe ao Poder Judiciário determinar ou não em face da legitimidade ou não da pretensão jurídica deduzida pela administração tributária ordenar a ruptura da esfera de**

**privacidade financeira**". Embora não tenha prevalecido o seu entendimento – **posição minoritária** –, os argumentos constitucionais que fundamentaram o seu voto são incensuráveis.

Compete ao Poder Judiciário, como aplicador da Constituição e da legislação infraconstitucional, **dizer o direito e fazer imperar a Justiça**, reparando os atos ilegítimos e ilegais da Administração.

Desta forma, não basta somente conhecer a Constituição. Impõe-se, contudo, respeitá-la, para amoldá-la no espírito dos governantes e dos cidadãos, a consciência de sua inquestionável superioridade. Somente assim, estaremos num país democrático de direito.

### 13. Conclusões

O conteúdo da cláusula do devido processo legal é o de garantias das partes e do processo, que revela-se um instrumento de defesa dos direitos constitucionais materiais fundamentais.

A garantia constitucional de acesso ao Judiciário engloba a entrega da prestação jurisdicional de forma completa, emitindo o Estado-Juiz entendimento explícito sobre as matérias de defesa veiculadas pelas partes.

Compete ao Legislativo elaborar as leis, observando a Constituição e os limites por ela estabelecidos para exigência de tributos, sob pena de inconstitucionalidade.

Viver sobre o império da lei é ter direito à segurança jurídica e especialmente a certeza do direito e eficiência administrativa, com leis elaboradas em obediência à Constituição.

Compete ao Poder Judiciário, como aplicador da Constituição e da legislação infraconstitucional, **dizer o direito e fazer imperar a justiça**, reparando os atos ilegítimos e ilegais da Administração.

### Referências

ÁVILA, Humberto – “*Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*” – Malheiros Editores – 2003.

BARACHO, José Alfredo – “*Processo e Constituição: o devido processo legal*” – Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais – Belo Horizonte – nº 28/29 – 1985/1986.

BARROS, Suzana de Toledo – “*O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das leis restritivas, de Direitos Fundamentais*” – Brasília Jurídica Editora – Brasília – 1996.

BARROSO, Luís Roberto. “*O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas*” – Renovar Editora – 8ª ed. – Rio de Janeiro – 2006.

BARROSO, Luís Roberto. “*Interpretação e Aplicação da Constituição*” – Editora Saraiva – 4ª ed. – 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro e BRITO, Carlos Ayres – “*Interpretação e Aplicabilidade das Normas Constitucionais*” – Editora Saraiva – 1982.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira – “*O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*” – 5ª edição – Editora Forense – Rio de Janeiro – 2010.

DALLARI, Adilson de Abreu e FERRAZ, Sérgio – “*Processo Administrativo*” – 2ª ed. – São Paulo – Ed. Malheiros – 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. “*Direito Administrativo*” – 12ª ed. – São Paulo – Atlas Editora – 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. “*Direito Administrativo*” – 21ª ed. – São Paulo – Atlas Editora – 2008.

DIREITO, Carlos Alberto Menezes – “*O Estado Moderno e a Proteção dos Direitos do Homem*” – Freitas Bastos Ed. – Rio de Janeiro – 1990.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves – “*Estado de Direito e Constituição*” – 4ª ed. – Editora Saraiva – S. Paulo – 2007.

FIGUEIREDO, Lucia Valle – “*Estado de Direito e Devido Processo Legal*” – Revista de Direito Administrativo – julho/setembro 1997 – nº 209 – Rio de Janeiro – 7 – 18.

FREITAS, Juarez – “*A Interpretação Sistemática do Direito*” – 5ª ed. – Malheiros Editores – 2010.

GRECO FILHO, Vicente – “*Direito Processual Civil Brasileiro*” – Vol. 2 – São Paulo – Ed. Saraiva – 1996.

GRINOVER, Ada Pellegrini – “*Novas Tendências do Direito Processual*” – Rio de Janeiro – Forense Universitária – 1990.

MACHADO, Hugo de Brito – “*Comentários ao Código Tributário Nacional*” – Vol. II – 2ª ed. – Editora Atlas – 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “*Comentários à Constituição do Brasil*” – coautoria com Celso Ribeiro Bastos – 2º Vol. – Ed. Saraiva – S. Paulo – 1988.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “*A Constituição Aplicada*” – Belém CEJUP – 1998.

MATTOS, Sergio Luís Wetzel de – “*Devido Processo Legal e Proteção de Direitos*” – Livraria do Advogado Editora – 2009 – Porto Alegre.

MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Martires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet – “*Curso de Direito Constitucional*” – Editora Saraiva – IDP Instituto Brasileiro de Direito Público – 2007.

MORAES, Alexandre de – “*Constituição do Brasil Interpretada*” – Editora Atlas – S. Paulo – 2002.

NERY JUNIOR, Nelson e ANDRADE NERY, Rosa Maria – “*Código de Processo Civil Comentado*” – 4ª ed. – São Paulo – RT – 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang – “*Eficácia dos Direitos Fundamentais*” – 13ª ed. – Livraria do Advogado Editora – Porto Alegre – 2018.

SILVA, José Afonso da. “*Curso de Direito Constitucional Positivo*” – 34ª ed. – Malheiros Editores – São Paulo. – 2010.

SILVA, José Afonso da. “*Aplicabilidade das Normas Constitucionais*” – 3ª ed. – Malheiros Editores – S. Paulo – 1998.

SILVA, José Afonso da. “*Comentário Contextual à Constituição*” – Malheiros Editores – São Paulo – 2005.

SILVA, José Afonso da. “*Constituição e Segurança Jurídica: Ato jurídico perfeito e Coisa julgada*” – Coord. Cármen Lúcia Antunes Rocha – obra coletiva – Editora Fórum – Belo Horizonte – 2004.

SILVEIRA, Alípio – “*Hermenêutica no Direito Brasileiro*” – Ed. Forense – 1996.

TEMER, Michel – “*Elementos de Direito Constitucional*” – Malheiros Editora – 24ª edição – 3ª tiragem – 2015.

TORRES, Heleno – “*Direito Constitucional e Segurança Jurídica*” – 2ª ed. – Editora Revista dos Tribunais – 2012.

XAVIER, Alberto. “*Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*” – RT – São Paulo – 1978.

XAVIER, Alberto. “*Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*” – 2ª ed. – Rio de Janeiro – Ed. Forense – 1997.