

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

O DEVIDO PROCESSO LEGAL NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

DUE PROCESS OF LAW IN THE BRAZILIAN TAX CONSTITUCIONAL SYSTEM

Pedro Cesar Ivo Trindade Mello

Resumo

O presente estudo tem como objetivo analisar, através de revisão bibliográfica, o princípio do devido processo legal no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Primeiramente são revisadas aqui a noção da ordem jurídica enquanto sistema, bem como evidenciada a importância dos princípios nesta. Em seguida, trata-se acerca do relacionamento deste subsistema com os demais subsistemas constantes na Constituição Federal de 1988 e dos princípios tributários que limitam o exercício da competência tributária e constituem o Estatuto do Contribuinte. Posteriormente é analisada a previsão do devido processo legal, constante no art. 5º da CF/88, bem como é feito um apanhado histórico acerca do nascimento deste princípio na Inglaterra e seu desenvolvimento nos Estados Unidos, país que se mostrou fértil para a ampliação do alcance e conteúdo do mesmo. Por fim, são analisados julgados dos Tribunais Superiores Brasileiros acerca da aplicação do referido princípio para limitar o exercício da competência tributária.

Palavras-chave: Devido processo legal, Sistema constitucional tributário brasileiro, Limitação ao poder de tributar

Abstract/Resumen/Résumé

This study aims to analyze, through a literature review, the principle of due process of law in the Brazilian Tax Constitutional System. First are reviewed here the notion of legal order as a system and highlighted the importance of the principles in this. Then it is about the relationship of this system with other subsystems contained in the 1988 Federal Constitution and the tax principles that limit the exercise of the taxing power and constitute the "Taxpayer Statute". Later analyzes the forecast of due process, constant in art. 5 of CF / 88, and is made a historical overview about the birth of this principle in England and development in the United States, which turned out to be fertile ground to expand the scope and content of it. Finally, are analyzed judged of the Superior Tribunal de Justiça and Supremo Tribunal Federal about the application of the principle to limit the exercise of the taxing power.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Due process of law, Brazilian tax constitutional system, Limit of the taxing power

O presente estudo tem como escopo realizar revisão bibliográfica a respeito do princípio do devido processo legal, notadamente em relação a aplicação do mesmo no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

O início do trabalho é reservado para a fixação de alguns pressupostos teóricos, como a definição da ordem jurídica como um sistema, caracterizado pela sua unidade, ordem e harmonia, no qual os princípios são elementos conformadores de especial relevância.

Em seguida é realizada análise do subsistema tributário, integrante do Sistema Constitucional Brasileiro, no qual a constituição jurídico positiva encontra-se no ápice e concede os critérios de validade para todos os demais elementos que o compõem. Neste ponto, também são abordados os limites constitucionais ao exercício da competência tributária os quais compõem o denominado Estatuto do Contribuinte.

Após o estudo preliminar e a fixação de pressupostos teóricos à análise do cerne do trabalho, foi feita análise acerca do princípio do devido processo legal no Sistema Constitucional Brasileiro e, especialmente, no subsistema tributário, ocasião em que buscou-se identificar o dispositivo constitucional em que o mesmo foi positivado pela Constituição Federal de 1988 bem como aferir acerca da previsão deste nas constituições brasileiras que a precederam.

Os tópicos subsequentes foram necessários para realizar digressões históricas sobre o devido processo legal, razão pela qual foi buscada a origem na Inglaterra e desenvolvimento nos Estados Unidos, além de tentar-se identificar um conceito deste princípio, em que pese a resistência da doutrina e da jurisprudência em definir os seus contornos de maneira precisa.

Neste sentido, são identificados os princípios processuais que derivam do devido processo legal, bem como feita a correlação do aspecto substantivo desde com outros princípios limitadores do arbítrio estatal, como o da proporcionalidade, razoabilidade, além da liberdade e justiça, primados do Direito Natural.

Por fim, foi analisada a jurisprudência dos Tribunais Superiores Brasileiros a respeito deste princípio, especialmente no subsistema constitucional tributário, de sorte a destacar precedentes em que tanto os aspectos procedimental quanto o material foram prestigiados.

Os tópicos foram assim dispostos para que fosse possível, primeiramente, ter uma visão geral a respeito do Sistema Constitucional Brasileiro e, de maneira especial, acerca da aplicação do princípio do devido processo legal no subsistema tributário.

Desta forma, os primeiros tópicos foram necessários para dar respaldo teórico à compreensão relativa ao acolhimento do princípio do devido processo legal, de forma a aferir

que, apesar do tímido reconhecimento da atuação deste e das corriqueiras ofensas ao seu conteúdo, deve ser reconhecido como importante ferramenta no combate às medidas e legislações arbitrárias na seara tributária.

1. O PENSAMENTO SISTEMÁTICO E A SUA APLICAÇÃO À ORDEM JURÍDICA NACIONAL

O estudo da inserção da cláusula “due process of law” no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro deve, necessariamente, ser precedida de observações acerca do conceito “sistema”.

Este tema foi objeto de estudo de uma vasta gama de pensadores, os quais trouxeram fundamental contribuição para a Ciência do Direito na medida em que evidenciaram a necessidade desta ser examinada como um todo unitário e ordenado.

Neste sentido é a contribuição de Canaris, o qual indica que a metodologia jurídica tem como um dos seus postulados a existência da unidade do Direito, de forma que o seu objeto deve ser analisado de maneira global, considerado como um todo e afastando as contradições entre os seus elementos, sob pena de o mesmo se apresentar como uma massa disforme, marcada por uma multiplicidade de normas desconexas e contraditórias entre si (CANARIS, 2002, p. 14-23)

Ademais, considera que a ordem jurídica é axiológica, haja vista que a sua unidade interna é definida pela existência de pontos centrais de referência que buscam a realização de uma pauta de valores (adequação valorativa). (CANARIS, 2002, p. 66).

Neste mesmo sentido, Engisch (1964, p. 93) indica que constitui tarefa do jurista reunir e conjugar as partes do pensamento jurídico-normativo que são relevantes para o caso em concreto, defendendo, assim, uma interpretação sistemática em que é evidenciada a unidade da ordem jurídica. Neste diapasão, é inconciliável a análise do direito de forma individualizada, em compartimentos estanques, já que a lei não é absolutamente autônoma, mas estratificação de pensamentos jurídicos (ENGISCH, 1964, p. 308)

Esta abordagem também foi realizada por Larenz (1997, p. 231), para quem as normas jurídicas não estão desligadas umas das outras, mas em conexão entre si, ordenadas e subordinadas a ideias jurídicas diretivas (princípios, pautas gerais de valoração), de modo a viabilizar a visão de conjunto. Destarte, acrescenta que os princípios que conferem unidade ao

mesmo não possuem hierarquia rígida entre si, podendo subjugar uns aos outros a depender do caso em concreto (LARENZ, 1997, p. 230-241).

Diante destas considerações, é possível enxergar uma unidade normativa, observando o direito como um verdadeiro sistema em que a Constituição se encontra no topo. Neste ponto, feliz a descrição piramidal do ordenamento jurídico, como concebido por Merkel e Kelsen, no qual as normas são supra-infra-ordenadas de sorte que as hierarquicamente inferiores buscam o fundamento de validade nas superiores.

No sistema de modelo piramidal, a constituição jurídico-positiva é vista como o documento escrito e rígido - que só pode ser alterado por um procedimento especial, solene, previsto no próprio texto constitucional - manifestando-se como norma suprema e fundamental em dado sistema normativo positivo, superior hierarquicamente a todas as outras.

Ademais, dentro da própria Constituição jurídica é possível observar a existência de hierarquia entre os seus dispositivos, na medida em que podemos identificar as chamadas normas-princípio, que com fundamento na dimensão/abrangência do seu conteúdo exercem preeminência sobre as normas-simples.

Tais normas-princípio veiculam os princípios adotados por determinada ordem jurídica, de forma que são, em verdade, o fundamento último de validade da ordem, os elementos que conferem efetiva unidade à mesma, já que, além de garantir o efeito sistemático, servem de núcleo para a formação de outros valores.

Neste diapasão, podemos dizer que os princípios são mandamentos nucleares de um sistema (SILVA, 2010), que servem de núcleo de condensação para onde concluem valores e bens constitucionais (CANOTILHO, 2003), e, desta forma, norteiam a atividade legiferante e orientam a correta aplicação das normas infraconstitucionais.

Assim, malgrado veiculem valores caros ao sistema, as normas-princípio não são meras diretrizes, são normas jurídicas dotadas de vinculação aos órgãos encarregados da atividade de aplicação e criação do direito e que, consoante Canaris, possuem quatro características centrais que realçam a função sistematizadora das mesmas:

Os princípios não valem sem exceção e podem entrar entre si em oposição ou contradição; eles não tem a pretensão da exclusividade; eles ostentam o seu sentido próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas; e eles precisam, para a sua realização, de uma concretização através de sub-princípios e valores singulares, com conteúdo material próprio (CANARIS, 2002, p. 88)

Desta sorte, os princípios funcionam como fundamento de validade para todo o sistema normativo, evidenciando a obrigatoriedade de observância destes quando da criação, aplicação e integração das demais normas pertencentes ao mesmo, inclusive nos subsistemas que podem ser evidenciados na Constituição Federal de 1988.

De outro lado, em que pese a unidade e harmonia das normas integrantes do Sistema Constitucional Brasileiro, é possível destaca-las em razão do seu conteúdo, de sorte a integrarem subsistemas.

Assim, as disposições esparsas relativas ao direito tributário podem ser aglutinadas de sorte a identificar um regime jurídico da tributação e viabilizar o estudo do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, com conteúdo próprio mas que não pode ser dissociado dos demais elementos integrantes do Sistema Constitucional – considerado como um todo unitário.

Face a existência de um conjunto de regras e princípios pelos quais fora realizada a discriminação de rendas na Constituição Federal de 1969 Baleeiro já alertava, citando Dino Jarach, a respeito da formação de um ramo dogmaticamente autônomo, denominado Direito Tributário Constitucional. Entretanto, fez a feliz a observação em que ressalta a unidade do Direito. Neste sentido:

Não há necessidade de recorda-se o truísmo de que o Direito é um só, mas, pondo de parte as classificações científicas de seus ramos e sub-ramos ou as vantagens metodológicas e didáticas de tais divisões, importa ressaltar a circunstância de que a C.F., no Brasil, é a primeira e uma das mais opulentas fontes do Direito Tributário substantivo. (BALEIRO, 1974, p. 8)

Feitas essas observações, é possível estendê-las à ordem constitucional instaurada pela Constituição Federal de 1988, a qual, como produto do exercício do poder constituinte, encontra-se no ápice do sistema tributário, fixando diretrizes a serem obrigatoriamente observadas pelo poder constituído.

Tais diretrizes são, em grande parte, estabelecidas por meio de normas-princípio, que possuem evidente grau de abstração e instituem para os particulares direitos e garantias que devem ser respeitados por todos os entes políticos e administrativos do Estado, inclusive no momento legiferante. Assim, fornecem diretivas hermenêuticas e servem de fundamento para a interpretação, conhecimento e aplicação do Direito

Estas exercem especial influência sobre o sistema tributário, o qual “movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais” (BALEIRO, 1974, p. 2)

Tais limitações ao exercício da competência tributária são previstos na Constituição jurídico-positiva, especialmente naqueles países – como o Brasil - que adotam constituições rígidas e dotadas de mecanismos de controle de constitucionalidade dos atos infralegais.

Na seara tributária, o repositório de normas-princípio que limitam o poder de tributar, que devem ser obrigatoriamente observadas no exercício da tributação e que constituem verdadeiros direitos subjetivos oponíveis erga omnes (legislador, autoridade administrativa e judiciário) constituem o denominado “Estatuto do Contribuinte” (BRITO, 1989).

As considerações acerca do Estatuto do Contribuinte são muito vastas e abrangem especificidades relacionadas a cada um dos princípios que o integram. Desta sorte, restringimo-nos a asseverar que tais princípios constituem limitações ao exercício da competência tributária, e que possuem materialidade fundamental – sendo pois insuprimíveis por meio de emenda à constituição, como já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN 939-7/DF de relatoria do Ministro Sydney Sanches, publicada no Diário de Justiça da União em 21/01/1994.

Entretanto, além dos princípios que constam expressamente do capítulo da Constituição Federal de 1988 relativo ao “Sistema Tributário Nacional”, que se inicia no art. 145, há direitos fundamentais e princípios outros, também previstos na Constituição Federal de 1988 os quais são plenamente aplicáveis na relação jurídica travada entre o contribuinte e o Fisco.

Aqui, faz-se necessário apontar que malgrado o Estado exerça a competência tributária e exija o fornecimento, por parte dos contribuintes, dos recursos de que necessita, a relação travada entre estes não é um relação de poder – como entendido na antiguidade – mas relação jurídica, em que há normas que submetem o Estado e o contribuinte, por meio da previsão de direitos e obrigações atribuídas a ambas as partes. (MACHADO, 2006, p. 53)

Destarte, a imperativa observância dos direitos fundamentais nesta relação jurídica fora reconhecida por Roque Antônio Carrazza, o qual destaca:

Deste modo, os contribuintes, se, por um lado, têm o dever de pagar tributos, colaborando para a manutenção da coisa pública, tem, por outro, ao alcance da mão, uma série de direitos e garantias, oponíveis *ex ante* ao próprio Estado, que os protegem da arbitrariedade tributária, em suas mais diversas manifestações. (CARRAZZA, 1999, p. 322)

Assim, não só os princípios tributários limitam o exercício da competência tributária, havendo a necessidade de respeito aos demais princípios e direitos fundamentais constitucionalmente previstos que direta ou indiretamente repercutem na relação jurídico-

tributária, haja vista a necessária conciliação das necessidades do Estado com os direitos e garantias asseguradas ao cidadão.

Neste ponto avulta a importância do princípio do devido processo legal – “due process of law” –, objeto de estudo do presente trabalho, que é informador de toda a ordem constitucional nacional, produzindo efeitos em todos os ramos do direito que possuem autonomia didática, inclusive no tributário.

A fim de aferir se o respeito a este princípio vem efetivamente ocorrendo no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, inclusive por meio da análise de precedentes dos Tribunais Superiores, faz-se indispensável o estudo preliminar acerca do “due process of law”, com o mister de identificar a sua origem, conceito e alcance.

2. O DEVIDO PROCESSO LEGAL COMO INTEGRANTE DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

2.1 PREVISÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA E NO SUBSISTEMA TRIBUTÁRIO

O devido processo legal se encontra expressamente consignado no inciso LIV do artigo 5º da Constituição Federal Brasileira de 1988, o qual identifica os direitos e garantias fundamentais do indivíduo.

Neste sentido, lembrando as observações anteriormente realizadas acerca do caráter sistemático do ordenamento jurídico, observa-se que tal dispositivo irradia efeitos sobre todos os ramos do direito nacional, inclusive no Tributário, objeto do presente estudo.

Entretanto, antes de analisar as minúcias do devido processo legal, faz-se necessário indicar que o mesmo constitui verdadeira norma-princípio, apta a condicionar a validade de todas as normas integrantes deste sistema, já que constitui critério genérico, um núcleo de onde irradiam os outros critérios daquele sistema.

Aqui, cabe ir um pouco adiante e aduzir que além de condicionar a validade das normas do ordenamento jurídico positivo, o devido processo legal, pela própria concepção do mesmo que será analisada adiante, se encontra na origem de diversos outros princípios pertencentes ao sistema, como o direito fundamental de ação (inciso XXXV do art. 5º); o juiz natural (XXXVII do art. 5º); contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV), razão pela qual pode ser identificado como um sobreprincípio.

Na evolução constitucional brasileira é possível aferir que a cláusula do devido processo legal tardou a ser expressamente recepcionada. Esta constatação foi realizada por Paula Sarno (2007, p. 351 a 355), em interessante artigo a respeito da origem e incorporação do princípio do devido processo legal no ordenamento jurídico brasileiro, no qual observou que não há menção explícita ao mesmo nas Constituições anteriores a 1988 (1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967, 1969), em que pese a Constituição de 1946 reconheça a proteção e inviolabilidade à vida, liberdade, segurança e a propriedade, além de consagrar o direito de ação – direitos que poderiam ser relacionados ao referido princípio.

Neste contexto, a Constituição Federal de 1988 trouxe uma inovação à ordem jurídica nacional, na medida em que a referida previsão contempla os aspectos material ou substantivo (substantive due process) e processual ou adjetivo (procedural due process), haja vista que inspirou-se na V e XIV Emendas à Constituição norte-americana, adotando-o em sentido amplo e genérico (NERY JUNIOR, 2004, p. 64).

Feitas estas considerações introdutórias a respeito da expressa previsão do devido processo legal no ordenamento jurídico nacional e, especialmente, no subsistema constitucional tributário, evidencia-se a importância de analisar a evolução histórica do referido princípio, a fim de identificar o seu real alcance e conteúdo.

2.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Para melhor compreender o princípio do devido processo legal, faz-se necessário realizar um cotejo histórico, uma análise do seu nascimento e evolução. Para tanto, valemo-nos da análise realizada por Sampaio Doria (1964), o qual realizou amplo estudo acerca do relacionamento do devido processo legal com os princípios constitucionais tributários, Ada Pelegrini Grinover (1973), que, ao estudar as garantias constitucionais do direito de ação, realizou extensa análise acerca do referido princípio e Calmon de Passos (2006) que tratou do mesmo como pressuposto à abordagem atinente ao duplo grau de jurisdição.

O percurso histórico deste princípio pode ser didaticamente separado em três fases, marcadas por características distintas, nas quais resta evidenciando o alargamento da concepção originariamente existente acerca do devido processo legal. Aqui, parafraseando Calmon de Passos (2006, p.438) pode-se indicar que a cláusula “due process of law” é de elaboração saxônica, que fora aprimorada pelos Estados Unidos e que o mundo ocidental incorporou em seus ordenamentos jurídicos, constitucionalizando-o.

A doutrina é praticamente unânime ao indicar a Magna Carta de 1215 como berço da concepção moderna relativa ao devido processo legal, a qual, inicialmente, se apresentou de maneira substancialmente diversa do produto que hoje é obtido por meio da interpretação deste princípio.

Ao contextualizar a edição da Magna Carta, Sampaio Doria (1964) afirma que as pressões dos senhores feudais ingleses contra o arbítrio real atingiram o ápice no reinado de João, mais conhecido como John Lackland ou “João Sem Terra”, o qual foi incapaz de resistir à pressão política e, cedendo a estas, outorgou o referido documento por meio do qual se concebia um complexo limitador da ação do Rei.

Assim, como forma de resistência aos regimes absolutistas até então instaurados a Magna Carta apresenta-se como o primeiro instrumento de proteção contra as arbitrariedades perpetradas pelo Rei.

Nesta concepção originária, as limitações contidas na Magna Carta serviam para inibir as condutas abusivas contra os nobres, não constituindo instrumento de controle do conteúdo das leis, tampouco albergando direitos e interesses do povo, haja vista que as garantias ali contidas destinavam-se aos os barões que queriam preservar seus costumeiros privilégios feudais, sem que daí derivasse qualquer direito em favor da massa de vassalos.

Apesar desta origem, Ada Pellegrini Grinover (1973, p. 23) atenta que a Magna Carta “constitui, com os demais pactos medievais, um antecedente das modernas Constituições, no que tange à forma escrita e à proteção de direitos individuais, ainda que de caráter imemorial e destinados a determinados homens”, de sorte a antecipar a ideia fundamental do constitucionalismo – que iria frutificar no século XVIII.

Logo, por meio da carta, que fora originariamente escrita em latim, o Rei comprometeu-se a respeitar os direitos e liberdades dos barões feudais e, dentre outras disposições, estatui, na sua cláusula 39, a necessidade de observância da “lei da terra” (*per legem terrae*, traduzida para o inglês como *law of the land*).

Tal dispositivo, em uma conotação eminentemente processualística, garantia, assim, a inviolabilidade dos direitos relativos à vida, liberdade e propriedade, as quais apenas poderiam ser suprimidas através da lei da terra, ou seja, mediante o respeito a garantias que não tornassem arbitrários os procedimentos tendentes a tanto, instaurando-se, assim, o germe da ideia de que há direitos fundamentais que nem o próprio Estado, por mais soberano que seja, pode infringir.

A Magna Carta foi sucessivamente confirmada pelos soberanos britânicos que ascenderam ao trono, de forma que essa expressão foi se repetindo, até que no reinado de

Eduardo III (em 1354) o termo “law of the land” foi substituída pela expressão, “due process of law”, por obra de um legislador desconhecido (DORIA, 1964, p. 24).

Malgrado tenha ocorrido a alteração no termo utilizado, o mesmo continuava a ter a mesma concepção, procedimentalista. Três séculos depois, constata-se a evolução neste conceito por meio da obra de Lord Coke o qual, em 1628, formulou a *Petition of Rights* endereçada ao Rei Carlos I que fizera prender arbitrariamente cinco membros da nobreza por se recusarem a pagar um empréstimo compulsório ilegalmente lançado. Assim, foi concebido o entendimento de que, dada a prevalência do common law, dentre as garantias do Capítulo 39 da Magna Carta se inseria também a de que ninguém poderia ser preso sem a evidência de uma justa causa. (DORIA, 1964, p. 24)

Tais avanços no conceito do devido processo legal também foram observados nas colônias britânicas na América, local para onde foi transplantada a concepção enraizada na doutrina inglesa e que se mostrou terreno fértil para a continuidade da evolução histórica do referido princípio.

Tal transplantação do due process of law se deu com a colonização britânica em terras do novo mundo, ocasião em que foram assegurados aos colonos os mesmos direitos daqueles que estavam sob a égide da Magna Carta.

Na colônia foram elaboradas inúmeras declarações de direitos, durante as lutas pela independência, de sorte que o princípio se desliga da sua matriz inglesa para se transformar em um dos grandes instrumentos para a defesa dos direitos individuais, haja vista que passou a ser visto como garantia de justiça que submetia, inclusive, o parlamento, de sorte a interpretar “o due process como a garantia positiva de um direito natural dos indivíduos a um processo informado pelos princípios superiores de justiça” (PASSOS, 2006, p.439).

Para que chegassem a esta compreensão, também foi percorrido um longo percurso, haja vista que a declaração da independência dos Estados Unidos não agasalha expressamente o princípio, de modo a ser incluído na lei fundamental daquele país por meio da V Emenda (1791, três anos após o texto original), a qual era imposta apenas ao poder federal e que foi complementada em 1868 por meio da XIV Emenda, de sorte que a limitação que anteriormente constringia apenas o governo central também passou a pesar sobre os estados (SARNO, 2007).

Mesmo após a expressa previsão na Constituição norte-americana, até meados do século XIX prevaleceu a conotação meramente processual que fora elástica por meio da atuação da Suprema Corte, a qual reconheceu seu poder de revisão de atos administrativos

inconstitucionais, e passou a considerar como inválidas as leis que restringissem indevidamente os bens jurídicos mais valiosos da pessoa humana, que eram constitucionalmente tutelados.

Ou seja, passou a reconhecer a sua própria aptidão para rever os atos normativos e legiferantes considerados inconstitucionais, valendo-se do caráter substantivo/material do princípio do devido processo legal como parâmetro a tanto, de sorte que já não era mais suficiente a adequação formal para que a lei fosse considerada válida, diferentemente da Inglaterra.

Outra alteração significativa a ser pontuada é que nos Estados Unidos a cláusula representava um triunfo de toda a sociedade perante o Estado, em todas as suas esferas de atuação, enquanto que na Inglaterra consistia em uma vitória dos barões sobre a Coroa, sem realizar qualquer restrição a atividade parlamentar (CASTRO, 2005, p. 346).

Entretanto, importante destacar que a interpretação extensivo do devido processo legal, de sorte a abranger o aspecto material, não se impôs de forma repentina, sendo pois resultado da paulatina utilização deste como fundamento para cercear o arbítrio legislativo, fundada na premissa relativa a supremacia da Constituição sobre a legislação ordinária. Neste ponto, cabe transcrever trecho da obra de Sampaio Doria:

A Suprema Corte, antevendo as imensas perspectivas que se lhe abriam na função de censora das legislaturas americanas, não soube resistir à sutil tentação que, sob a capa da proteção de direitos individuais, lhe ofereciam. Galvanizada pela penetrante dialética de Justice Field, lançou estrategicamente, numa rápida sucessão de precedentes, os fundamentos da nova competência judiciária, que iria se revelar fertilíssima na gênese de inúmeros princípios em todos os ramos do direito americano. (DORIA, 1964, p. 46).

Feitas as considerações acima, pode-se concluir que a concepção inicial contida na Magna Carta fluiu livremente nas colônias britânicas e, com fundamento na Constituição Norte-Americana e principalmente na construção pretoriana realizada pela Suprema Corte, teve o seu conteúdo ampliado, passando a abranger os aspectos material e procedimental, além de limitar todas as esferas em que havia manifestação da soberania estatal (legislativa, executiva e judiciária), concepção esta que foi adotada pelo ordenamento brasileiro, assim como em grande parte das constituições modernas que foram editadas posteriormente.

2.3 CONCEITO DE DEVIDO PROCESSO LEGAL

O presente tópico serve para, considerando as razões anteriormente apresentadas e mediante revisão bibliográfica, identificar o raio de abrangência do devido processo legal e evidenciar a impossibilidade de conceder-lhe contornos precisos.

Primeiramente, insta mencionar o entendimento de Celso Ribeiro Bastos, o qual indica que o devido processo legal visa “proteger a pessoa contra a ação arbitrária do Estado. Colima-se, portanto, a aplicação da lei. O princípio se caracteriza por sua excessiva abrangência e quase se confunde com o Estado de Direito” (BASTOS, 2010, p. 344).

Esta posição extremamente abrangente, pode ser relacionada com o raciocínio feito por Canotilho (2003, p. 491), o qual considera a garantia de acesso aos tribunais como uma concretização do princípio estruturante do Estado de Direito, o qual apenas poderia ser realizado por meio de um processo justo (*due process*).

San Tiago Dantas, citando Roscoe Pound, indica que o “*due process of law*” é um *standard*, pelo qual se guiam os tribunais que o aplicam caso a caso, tendo em vista as respectivas circunstâncias especiais de tempo e de opinião pública em relação ao lugar em que o ato tem eficácia. Daí, entende não ser possível “aprisiona-lo num conceito teórico, sobre pena de lhe fazer perder a elasticidade”. (DANTAS, 2005, p. 236)

Por outro lado, San Tiago Santos indica que uma definição aproximada do princípio do devido processo legal pode ser extraída por meio da consideração das sucessivas hipóteses analisadas tendo em vista o caso em concreto, pelo processo de inclusão e exclusão (típico da jurisprudência anglo-americana).

Neste ponto, cabe relembrar que tal procedimento foi de grande importância para o próprio desenvolvimento do instituto, o qual decorreu das sucessivas decisões proferidas pelo Judiciário norte-americano.

A impossibilidade de conceituar o devido processo legal também pode ser expressamente observado nos julgados proferidos pela Suprema Corte. Tal constatação foi realizada por Sampaio Dória o qual menciona Oliver Holmes no julgado *Meyer v. Peabody*, o qual afirmou que “*what is due process of law depends on the circumstances*” (HOLMES *apud* DORIA, 1964, p. 48) ou, em tradução livre, “o conceito de devido processo legal depende das circunstâncias”.

Menciona, ainda, a observação feita por Earl Warren, o qual era Chief-Justice da Corte Americana à época da edição da obra, que no processo *Hannah v. Larche* afirmou que “*Due process* é um conceito esquivo. Suas exatas fronteiras são indefiníveis e seu conteúdo varia de acordo com específicos contextos fáticos” (WARREN *apud* DORIA, 1964, p. 48)

Finalizando esta digressão à doutrina norte-americana acerca da tentativa de conceituar devido processo legal, podemos observar a amplitude e indefinição deste instituto na obra de Thomas Cooley:

O termo devido processo legal é usado para explicar e expandir os termos vida, liberdade e propriedade e para proteger a liberdade e a propriedade contra legislação opressiva ou não razoável, para garantir ao indivíduo o direito de fazer de seus pertences o que bem entender, desde que seu uso e ações não sejam lesivos aos outros como um tudo (COOLEY, 1931, p. 279 *apud* MACIEL, 1997, p. 177)

Assim, apresentadas estas manifestações, resta evidente que a tentativa de síntese do conceito do devido processo legal não logrou êxito, na medida em que a própria Suprema Corte declarava que a concepção do devido processo legal é insuscetível de contornos precisos de sorte a inexistir uma definição clara, compreensiva e satisfatória do mesmo.

Nesta concepção a cláusula do “devido processo legal” é convenientemente vaga, atuando como um *stantard* a guiar o tribunal, uma proposição que oferece elementos em branco, cuja determinação varia a depender das condições histórico-políticas e econômico-sociais do momento da sua aplicação. (GRINOVER, 1974, p. 34)

Destarte, em que pese a impossibilidade de definir com precisão os contornos do devido processo legal, é possível realizar o estudo deste instituto de maneira particularizada, de sorte a retalhar a sua análise mediante a compreensão dos aspectos procedimental e material do mesmo, os quais foram acolhidos pelo ordenamento brasileiro que, “não se limita apenas à determinação processual de direitos substanciais, mas se estende à garantia de que seu gozo não seja restringido de modo arbitrário ou desarrazoado” (GRINOVER, 1973, p. 178)

Esta compreensão acerca do tema também foi realizada pelo Supremo Tribunal Federal, cujos precedentes ainda serão analisados. De qualquer sorte, cabe antecipar neste ponto, apenas a título ilustrativo, que a compreensão da amplitude do devido processo legal, abarcando os seus aspectos procedimental e material, também é assente na jurisprudência brasileira:

Abrindo o debate, deixo expresso que a Constituição de 1988 consagra o devido processo legal nos seus dois aspectos, substantivo e processual, nos incisos LIV e LV do art. 5º, respectivamente. (...) *Due process of law*, com conteúdo substantivo – *substantive due process* – constitui limite ao Legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (*reasonableness*) e de racionalidade (*rationality*),

devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexo com o objetivo que se quer atingir. Paralelamente, *due process of law*, com caráter processual – *procedural due process* – garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa." (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 1.511-MC, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 16-10-1996, Plenário, DJ de 6-6-2003.)

Assim, o aspecto procedimental relaciona-se com o processo, administrativo ou judicial, e as garantias a ele inerentes, garantindo a possibilidade efetiva de a parte ter acesso à justiça, deduzindo a pretensão e defendendo-se do modo mais amplo possível. De outro lado, o aspecto material permite controlar o mérito dos atos administrativos e legislativos, aferindo se estes são justos e razoáveis, por meio do controle exercido pelo Poder Judiciário.

2.4. RELACIONAMENTO DO ASPECTO MATERIAL COM PRINCÍPIOS CORRELATOS

Como visto, no seu aspecto material/substantivo, o devido processo legal serve de fundamento para exercer uma proteção alargada dos direitos fundamentais, na medida em que vai além de exigir um processo justo para a disposição da vida, liberdade e propriedade do indivíduo, vedando, ainda, a legislação arbitrária acerca dos mesmos.

A dificuldade existente na conceituação do devido processo legal, principalmente no seu aspecto material, faz com que o mesmo seja relacionado com princípios afins que, de igual sorte, servem de fundamento para limitar o arbítrio estatal. Desta sorte, com o objetivo de identificar o relacionamento existente estes, cumpre realizar breves considerações

2.4.1. Interseção com o Direito Natural: liberdade e justiça

A relação entre o Direito Natural e o princípio do devido processo legal pode ser observada no início da evolução conceitual realizada pela Suprema Corte norte-americana, a qual se valia dos cânones da escola do Direito Natural, para interpretar a lei de forma a atender aos princípios a ela correlatos – liberdade e justiça.

Neste contexto, foi buscado um preceito constitucional explícito que servisse de veículo de atuação a todo um indefinido e indefinível corpo de “leis naturais” e o único dispositivo que se mostrava apto a esta finalidade era a cláusula do “*due process of law*” (DORIA, 1964, p. 45).

Tal constatação também foi feita por Calmon de Passos (2006, p. 439) o qual afirma que no início do século XX a Suprema Corte Norte-Americana passa a interpretar este princípio como a garantia positiva de um direito natural dos indivíduos a um processo informado pelos princípios superiores de justiça.

Assim, a jurisprudência da Corte Suprema identificou os princípios de direito natural com o common law (devido processo legal), de forma que este apenas seria respeitado se a norma abstrata estivesse em consonância com as formas e garantias tradicionais, costumeiramente admitidas.

Este entendimento foi manifestado por Ada Pellegrini Grinover, a qual indica que tal compreensão se identifica com a primeira fase da jurisprudência da Suprema Corte, a qual foi superada mediante a atuação de magistrados como o já citado Holmes, Cardozo e Franfurter, por meio dos quais foi fixado o raciocínio de que a igualdade, liberdade e justiça processual são a enunciação de valores históricos e relativos que em determinado contexto histórico são considerados fundamentais por estarem enraizados na consciência nacional (GRINOVER, 1974, P. 34)

Ademais, é curioso observar que esta concepção relacionada com o Direito Natural, por meio do qual o devido processo legal derivaria da mera natureza das coisas, da moral ou de uma vontade divina foi afastado na medida em que o referido princípio passou a ser adotado expressamente pelas constituições ocidentais modernas, constituindo elemento de elevada hierarquia na ordem constitucional dos países que o adota, em que pese se mantenha com o conteúdo aberto, inapto a ser conceituado.

2.4.2. Interseção com os princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade

O aspecto substantivo do devido processo legal, como anteriormente observado, “erigiu-se, com isso, num requisito da “razoabilidade” (reasonableness)” e de “racionalidade” (rationality) dos atos estatais, o que importa num papel de termômetro axiológico acerca da justiça das regras de direito” (CASTRO, 2005, p 412).

Dada a esta concepção, são corriqueiras as manifestações no sentido de identificar a faceta substancial do devido processo legal com o princípio da razoabilidade e o da proporcionalidade.

Primeiramente, cabe distinguir tais princípios, haja vista que razoabilidade é a vedação de que se perpetre absurdos com o direito, enquanto que a proporcionalidade é uma exigência da racionalidade, já pressupondo a razoabilidade. (GUERRA FILHO, 2007, p, 106)

Neste contexto, cabe mencionar que o princípio da proporcionalidade não se encontra positivado na Constituição Brasileira, o que é criticado com veemência por Willies Santiago, o qual, entretanto, ao versar acerca do ordenamento jurídico acentua a importância da proporcionalidade como critério para solucionar da melhor forma o conflito entre princípios e direitos fundamentais, entendendo-o como um verdadeiro “mandamento de otimização do respeito máximo a todo direito fundamental, em situação de conflito com outro(s), na medida do jurídico e faticamente possível” (GUERRA FILHO, 2007, p. 94).

Como instrumento de concessão da máxima efetividade à Constituição, o princípio da proporcionalidade decorre da própria positivação de um conjunto de princípios e direitos fundamentais e sua análise costuma ser subdividida em três (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), constituindo-se, assim, em uma poderosa ferramenta para a ponderação e harmonização dos mesmos.

Portanto, refutada a identidade do princípio da proporcionalidade com o aspecto substancial do devido processo legal, cumpre constatar a semelhança do conteúdo deste com o princípio da razoabilidade, sendo pois considerado como a materialização deste no texto constitucional.

Diversificada é a doutrina e a jurisprudência que constata a ofensa ao devido processo legal substancial em decorrência da ausência de razoabilidade de determinada exigência ou previsão legal. A título exemplificativo podemos mencionar Adhemar Ferreira Maciel, o qual manifestou entendimento no sentido de que o aspecto substantivo do devido processo legal passou a proteger o cidadão, “impedindo que o Congresso ou os legislativos estaduais elaborassem leis, embora formalmente constitucionais, mas que, materialmente estivessem despidas de razoabilidade” (MACIEL, 1997, p 178)

No mesmo sentido, Nelson Nery Junior (2004) e Santiago Dantas (2005) aduzem que toda lei que não for razoável, isto é, contrária ao devido processo legal no seu sentido substancial, é contrária ao direito e deve ser controlada pelo judiciário.

Assim, com essas considerações, podemos indicar que apenas o princípio da razoabilidade poderia ser reconduzido ao aspecto substancial do devido processo legal, enquanto que a proporcionalidade não poderia ser enquadrada como tal.

2.4.3. Interseção com os princípios constitucionais tributários

Nos tópicos precedentes do presente trabalho foram apresentadas noções acerca dos limites constitucionais ao exercício da competência tributária, ocasião em que foram mencionados os princípios integradores do denominado “Estatuto do Contribuinte”, bem como feito a ressalva de que o escorreito exercício da aptidão de impor exigências pecuniárias compulsórias pressupunha o respeito aos demais princípios integrantes do Sistema Constitucional Brasileiro.

Esta simbiose entre os diferentes princípios é evidenciada na obra de Siqueira Castro, o qual, ao tratar do devido processo legal, indica que este princípio opera em íntima associação com os outros princípios supralegais, “numa espécie de síntese ou amálgama de diversos direitos fundamentais explícitos e implícitos, tudo revelando a interdependência das normas constitucionais” (CASTRO, 2005, p. 415)

Assim, até mesmo em razão do seu caráter de norma-princípio inerente a toda ordem jurídica nacional, é possível analisar este princípio como fundamento, verdadeiro lastro para princípios constitucionais tributários, que limitam o exercício da competência tributária por parte do Poder Público.

Neste diapasão, restou evidente a necessidade de respeito ao devido processo legal, especialmente quanto ao seu aspecto material, quando do exercício da competência tributária, o qual pode se dar diretamente sobre a legislação considerada arbitrária, ou por meio de princípios constitucionais tributários como, por exemplo, o da vedação ao confisco, isonomia, respeito a capacidade contributiva, dentre outros que possuem íntima ligação com a vedação a exigências desarrazoadas.

Esta correlação foi realizada por Sampaio Doria (1964) ao versar acerca dos princípios tributário positivados na Constituição Federal Brasileira de 1946, indicando que em um Estado de Direito devem ser impostas reservas especiais ao poder fiscal, haja vista o histórico de exigências arbitrárias e descabidas.

Por tal razão, fez o cotejo entre os Princípios tributários constantes nas Constituições de 1891, 1934 e 1946, para reconhecer que as restrições impostas pelo legislador constituinte no campo tributário possuíam paralelo na construção pretoriana da Suprema Corte norte-americana, derivada da interpretação da cláusula do devido processo legal – pelo já mencionado procedimento de inclusão e exclusão. Neste sentido:

Embora vacilante de início, pela natural dificuldade em discernir, dentre a multiplicidade de casos que lhe eram submetidos, os autênticos valores dignos

de proteção, a Suprema Corte Americana elaborou, a partir do difuso conceito substantivo do due process, os seguintes postulados cardiais da tributação: a) inexistência do direito do contribuinte à contraprestação direta pela cobrança de impostos e, contrariamente, o reconhecimento desse direito no caso das taxas e contribuições de melhoria; b) necessidade de destinação pública da receita tributária; c) limitação da competência tributária do Estado aos atos, fatos, negócios ou pessoas vinculadas ao seu território; d) igualdade perante os tributos; e) vedação de tributos impeditivos de atividades lícitas; f) proibição de tributos confiscatórios; g) respeito à capacidade contributiva objetiva do sujeito passivo (DORIA, 1964, p. 51-52)

Assim, embora o princípio do devido processo legal apenas tenha sido positivado na ordem constitucional brasileira a partir de 1988, pode-se aferir que o mesmo é correlato a diversos princípios constitucionais tributários, cujo aprofundamento não é dado nos estreitos limites deste trabalho, mas que se estabilizaram como cânones constitucionais e podem atuar em conjunto para exercer a árdua tarefa de limitar o exercício da competência tributária e salvaguardar o contribuinte de exigências arbitrárias e desarrazoadas.

3. O DEVIDO PROCESSO LEGAL NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E A JURISPRUDENCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES BRASILEIROS

Uma vez realizada a análise acerca do princípio do devido processo legal, cumpre avaliar a forma como os Tribunais Superiores Brasileiros, o Supremo Tribunal Federal – STF - e o Superior Tribunal de Justiça – STJ - veem lidando com a temática. Tal intento será realizado por meio da iterativa jurisprudência dos mesmos, mas antes faz-se necessário realizar uma ressalva.

Ao versar sobre o tema a doutrina nacional sustenta que são poucos os pronunciamentos que se mostraram verdadeiramente abertos ao aspecto substantivo do devido processo legal, inclusive havendo pronunciamento, mesmo que anterior a Constituição Federal de 1988, no sentido de que nem mesmo a concepção procedimental tinha merecido a devida atenção pela jurisprudência brasileira (GRINOVER, 1973, p. 179)

O mesmo entendimento foi externado de maneira mais recente por Siqueira Castro (2005) o qual afirma que o acolhimento do devido processo legal se deu de maneira

“desordenada e até mesmo inconsciente” e que a experiência da aplicação do devido processo legal, na esfera da jurisprudência é, ainda, “sofrível”.

Todavia, o nosso repertório pretoriano, que não deixa de ser ilustrativo, refletiu até os primeiros anos após a promulgação da Constituição democrática de 1988, tão apenas a aplicação adjetiva ou processual do instituto. Isto em virtude do forte preconceito vigorante entre nós e contrário ao controle jurisdicional sobre a zona de mérito dos atos ditos “discricionários” do Poder Público, do qual o ato legislativo é a expressão mais autêntica. Com isso, não logramos confeccionar desde logo um perfil “substantivo” dessa garantia constitucional, que vem a ser o estágio mais moderno e avançado na sua longa e vibrante evolução (CASTO, 2005, p. 412-413)

Entretanto, apesar de todas as dificuldades históricas, é possível vislumbrar a atuação dos Tribunais Superiores por meio de precedentes em que, com fundamento no devido processo legal, foram realizadas interpretações no sentido de concretizar as previsões constitucionais e conceder efetiva proteção aos indivíduos quanto aos seus direitos fundamentais.

3.1. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Nos precedentes do Superior Tribunal de Justiça é possível observar uma aplicação muito mais intensa da conotação procedimental do devido processo legal, dada a existência de julgados exigindo a prática de um procedimento ordenado, em que seja garantido o direito de defesa do indivíduo antes deste se ver privado do seu patrimônio ou liberdade.

Tal concepção, a qual historicamente pode ser identificada com os primórdios da concepção moderna acerca do devido processo legal, é de elevada importância diante de constantes medidas arbitrárias perpetradas pelo Fisco contra o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Afim de ilustrar este entendimento, é possível versar acerca do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 554.742, julgado no dia 07 de outubro de 2014, cuja relatoria coube ao Ministro Mauro Campbell Marques (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2014). Este feito se refere a recurso interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra decisão do tribunal de piso que considerou que a citação válida e a concessão da possibilidade do Executado pagar ou indicar bens em garantia é requisito de validade à penhora de ativos financeiros por meio do BacenJud.

Tal concepção privilegiou o procedimento legitimamente previsto na Lei de Execuções Fiscais (6.830/80), a qual, no seu artigo 8º, concede o prazo de cinco dias para, após a citação, o executado indicar bens penhoráveis ou promover o adimplemento da exigência, além respeitar a disposição contida no art. 185-A do Código Tributário Nacional, o qual exige citação válida do devedor tributário antes de serem promovidas medidas de indisponibilidade de seus bens.

Ademais, vale ressaltar que o título executivo de que se utiliza a fazenda pública é extrajudicial, confeccionado de maneira unilateral e que, por isso, não goza do atributo da autoexecutoriedade. Neste sentido, na prática forense é possível observar de forma corriqueira a existência de vícios nos mesmos os quais, por vezes, podem vir a ser demonstrados por meio de simples petição atravessada aos autos, no que se convencionou denominar de Exceção de Pré-executividade.

Logo, a exigência de citação válida do executado é requisito mínimo para a prática de atos tendentes a promover a exigência forçada do crédito tributário, em consonância com o princípio do devido processo legal, o qual foi expressamente prestigiado no referido julgado, como pode ser observado no seguinte trecho da ementa do seu acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. BACEN-JUD (PENHORA ON LINE). NECESSIDADE DE CITAÇÃO VÁLIDA. PRECEDENTES, APLICADOS POR ANALOGIA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. Apenas o executado validamente citado que não pagar nem nomear bens à penhora é que poderá ter seus ativos financeiros bloqueados por meio do sistema conhecido como BACEN-JUD, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal. Precedentes: [...] (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça - AgRg no AREsp: 554742 RS 2014/0185132-7, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 07/10/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 15/10/2014)

Além da necessidade de prévia citação para a realização de atos de constrição do patrimônio do executado, a qual está em inteira consonância com princípios constitucionais derivados do devido processo legal, como o contraditório, exigência semelhante também pode ser observada quando do julgamento do Recurso Especial nº 598, julgado no dia 20 de junho de 1996 relatado pelo Ministro José Delgado (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 1996).

Neste feito, o STJ consagrou o entendimento de que a atribuição de responsabilidade tributária a sócio-gerente de pessoa jurídica com fundamento no art. 135 do Código Tributário Nacional deveria ser necessariamente precedida de sua citação, sem a qual não seria possível realizar a penhora de seus bens.

Este entendimento foi consagrado nos julgados ulteriores do STJ acerca do tema, o qual solidificou o entendimento pelo qual, na hipótese de não haver o nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa cabe ao Fisco o dever de fazer prova da prática de algum ato com infração a lei contrato social ou estatuto de forma a tornar aplicável o art. 135 do CTN. Neste sentido, dentre diversos outros, vale citar o Recurso Especial nº 1104900, julgado pela sistemática dos Recursos Repetitivos (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2009).

Tal raciocínio representa um avanço na defesa dos interesses dos gestores das pessoas jurídicas de Sociedades Limitadas, mas acaba por camuflar evidente ofensa ao devido processo legal, perpetrado por diversas Fazendas Públicas. A título de exemplo é possível mencionar o Estado da Bahia que faz constar nas suas certidões de dívida ativa os dados de todos os sócios que compõem o quadro societário da pessoa jurídica, ainda que não tenha ocorrido qualquer apuração das respectivas responsabilidades.

Assim, nestes casos, afere-se a existência de títulos executivos maculados desde a sua origem, haja vista não corresponderem aos respectivos processos administrativos fiscais - PAF's - em relação aos quais deveriam ser fiel certificação.

Evidencia-se, assim, em respeito ao devido processo legal, a necessidade de a jurisprudência passar a admitir a defesa do sócio por meio da denominada exceção de pré-executividade, ou seja, sem a prévia constrição do seu patrimônio, sempre que o seu nome não conste originariamente na certidão de dívida ativa, bem como para demonstrar, por meio de prova pré-constituída consistente na cópia do Processo Administrativo Fiscal, que a sua responsabilidade jamais foi apurada. Sendo indispensável, em qualquer hipótese, a prévia citação do mesmo antes da realização de qualquer medida de constrição do seu patrimônio.

3.2. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ao analisar os julgados exarados pelo Supremo Tribunal Federal – STF - a respeito do devido processo legal é possível aferir o acolhimento do mesmo nas concepções procedimental e material, como restou claro na análise da ADI 1.511, transcrita no tópico 2.3 do presente trabalho.

Neste momento, cumpre ressaltar o entendimento do STF, externado na Ação Cautelar nº 1.003 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2003), no sentido de que o devido processo legal deve ser concretizado tanto no âmbito estritamente administrativo, como na hipótese da inclusão de supostos devedores em cadastros públicos de inadimplentes, quanto no judiciário, indicando que o Estado não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva ou autoritária.

Na ocasião, questionou-se a inscrição dos Estados Federados no Cadastro Único de Convênio (CAUC) em razão de infrações de autarquias e empresas governamentais, integrantes da administração descentralizada com fundamento no princípio da transcendência e do devido processo legal, de sorte a consolidar o entendimento de que as restrições impostas as entidades menores não poderiam atingir outras pessoas jurídicas, nem mesmo os Estados as quais estas estivessem vinculadas.

Neste precedente há expressa referência a vedação do exercício da autoridade estatal de maneira abusiva, o que ocorre com certa frequência no campo tributário quando estamos diante das denominadas sanções políticas.

Aqui, cabe esclarecer que a Fazenda Pública possui diversos privilégios para promover a exigência forçada da obrigação tributária e obter a extinção do crédito tributário pelo pagamento, os quais são instituídos em lei sob o argumento de privilegiar o interesse público. Assim, possui prazos dilatados para contestar e recorrer, procedimento próprio para exigir o pagamento (LEF), além da possibilidade de constituir de maneira unilateral o seu título executivo.

Entretanto, por vezes, no afã de aumentar a arrecadação tributária, são perpetradas condutas arbitrárias, ou seja, exigências desprovidas de fundamento legal ou com fundamento legal ilegítimo por não coadunar com a Constituição Federal, feitas com o objetivo de obter o cumprimento da obrigação tributária principal.

Ao longo da história do STF tal temática já foi objeto de análise em diversas vezes, o qual inclusive editou súmulas a respeito do assunto. Destarte, ainda assim, lides sobre o tema são corriqueiras, como a que fora submetida a apreciação por meio do Recurso Extraordinário nº 565.048, julgado no dia 29/05/2014 e que possui a seguinte ementa do acórdão:

TRIBUTO – ARRECADAÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA. Discrepa, a mais não poder, da Carta Federal a sanção política objetivando a cobrança de tributos – Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo. TRIBUTO – DÉBITO – NOTAS FISCAIS – CAUÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA – IMPROPRIEDADE. Consubstancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou

fidejussória por parte do contribuinte. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 565.048, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 29-05-2014, Plenário, *DJe* de 09-10-2014.)

Por meio do referido recurso extraordinário o contribuinte sediado no Estado do Rio Grande do Sul insurgiu-se contra decisão do Tribunal de Justiça que havia considerado legítima a exigência de fiança idônea, garantia real ou outra fidejussória capaz de cobrir obrigações tributárias futuras de ICMS para que o contribuinte que se encontrasse em débito com a fazenda pública fosse autorizado a imprimir talonário de notas fiscais

Assim, valendo-se dessa medida o Estado condicionava o exercício da atividade econômica, garantida por meio do art. 170 da CF, e impedia o livre exercício da trabalho, ofício ou profissão, direito fundamental albergado pelo inciso XIII do art. 5º da CF, já que a impressão do talonário é indispensável à realização das operações de compra e venda as quais compreendem o seu objeto societário.

Observe-se que a previsão de tal exigência para o regular desenvolvimento da atividade empresarial é forma de restringir o exercício da atividade empresarial e constitui-se em verdadeira extorsão do suposto sujeito passivo da relação jurídica tributária por meio de instrumentos oblíquos tendentes a coagi-lo ao pagamento do tributo.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal inibiu tal medida, como restou evidenciado no voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, o qual foi acompanhado à unanimidade pelos demais presentes à sessão plenária, que reconheceram a violação ao devido processo legal substantivo em decorrência da falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários.

Vale dizer, o STF reputou como inconstitucional a exigência contida na lei gaúcha em cumprimento ao devido processo legal substancial, reconhecendo que a exigência do crédito tributário apenas pode se dar por meio da inscrição em dívida ativa e ajuizamento da execução fiscal, de sorte a ser indevido condicionar o exercício da atividade empresarial ao prévio oferecimento de garantia e afastando previsão normativa neste sentido, qualificada pela nota da irrazoabilidade.

4. CONCLUSÃO

Uma vez realizada revisão bibliográfica, foi confirmada a hipótese de que o devido processo legal é princípio informador do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro,

constituindo-se como importante ferramenta para limitar o exercício da competência tributária e promover a defesa do contribuinte diante de exigências desarrazoadas.

Para tanto, como precedente lógico à obtenção da conclusão supracitada, foram fixadas algumas premissas que influenciaram de forma direta no desenrolar do presente estudo. Foram analisadas as contribuições teóricas anteriormente apresentadas pela doutrina referentes a identificação da ordem jurídica como um sistema, em que as normas se encontram intimamente conectadas, ordenadas e subordinadas a princípios, os quais concedem o caráter unitário à mesma.

Neste contexto, foram analisadas as características deste sistema e concedida uma maior ênfase à análise das normas-princípios enquanto elementos conformadores do mesmo, que se encontram no ápice da estrutura hierárquica existente. Em seguida foi analisado o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, bem como os princípios que limitam o exercício da competência tributária e, juntos, formam o Estatuto do Contribuinte.

Após a fixação desses pressupostos, foi iniciada a análise acerca do devido processo legal, ocasião em que foi identificada a sua natureza jurídica enquanto uma norma-princípio, haja vista encontrar-se expressamente prevista na Constituição Federal Brasileira, sendo pois fundamento de validade para outras normas.

Em verdade, constitui-se como um repositório de valores que é utilizado como fundamento para criar outras normas e, até mesmo, outros princípios como restou configurado na análise dos princípios processuais derivados do seu aspecto procedimental, do inter-relacionamento deste princípio com outros que, de igual sorte, tem por escopo evitar exigências arbitrárias bem como da possibilidade deste princípio ser utilizado como fundamento para a concepção de limitações ao poder de tributar, como a vedação ao confisco, isonomia e capacidade contributiva.

Após constatarmos que a Constituição Brasileira, assim como outros textos constitucionais modernos, prevê expressamente o devido processo legal como direito fundamental do indivíduo – consoante previsão do art. 5º - foi analisado o desenvolvimento histórico deste princípio a fim de apurar o seu alcance.

Nesta jornada identificou-se que a inspiração imediata do constituinte brasileiro foi a interpretação dada pela Suprema Corte Norte-Americana às previsões contidas nas V e XIV emendas à Constituição dos Estados Unidos a qual, por sua vez, derivou da previsão contida na cláusula 39 da Magna Carta, onde foi originalmente concebida em benefício dos senhores feudais como forma de limitar o arbítrio do Rei João Sem Terra.

Nesta concepção desenvolvida pela Suprema Corte, o princípio passou a limitar o arbítrio estatal, atuando diretamente sobre os poderes executivo, legislativo e judiciário exigindo que o ato fosse editado da maneira formalmente prevista a tanto (caráter procedimental ou adjetivo), além de estatuir que o seu conteúdo não veiculasse exigências descabidas, arbitrárias e desprovidas de razoabilidade (caráter substantivo).

Uma vez analisado o conceito e a amplitude do devido processo legal concluiu-se que o aspecto substantivo do devido processo legal atua como verdadeiro termômetro axiológico, no sentido de aferir se determinada norma respeita os valores consignados nos princípios conformadores do Sistema Constitucional Brasileiro.

Logo, o devido processo legal serve como fundamento para limitar o exercício da competência tributária, como restou demonstrado, a título ilustrativo, nos precedentes do Superior Tribunal de Justiça que evidenciaram a necessidade de prévia citação antes da realização de atos de constrição do patrimônio do executado, privilegiando o direito do sujeito passivo da relação jurídica tributária de tomar conhecimento da imputação que lhe é feita.

Ademais, no seu aspecto material, o devido processo legal impede que sejam impostas exigências descabidas em face do contribuinte, como identificado na consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de inibir as denominadas sanções políticas.

Outrossim, em que pese a existência de precedentes que promoveram a aplicação do devido processo legal pelos Tribunais Superiores Nacionais, é preciso registrar a crítica doutrinária no sentido de que tal emprego vem se dando de maneira tímida, dada a amplitude que poderia ser atingida pelo referido princípio na proteção de direitos fundamentais do indivíduo.

Por fim, da análise empírica dos procedimentos legislativos, executivos e judiciários, é possível concluir que o mesmo ainda carece de efetividade, em ambos os seus aspectos, na medida em que são corriqueiras as medidas administrativas que cerceiam o legítimo direito de defesa dos contribuintes – como a realização de sessões de julgamento secretas, sem a prévia intimação do contribuinte nos órgãos fazendários de contencioso administrativo – além de serem corriqueiras as promulgações de leis que possuem conteúdo arbitrário, não condizentes com um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

Neste sentido, considerando as conclusões obtidas, reafirma-se a importância do devido processo legal como norma-princípio informadora do Sistema Constitucional Tributário

Brasileiro a qual pode, e deve, ser utilizada como fundamento para combater as arbitrariedades a que são submetidas os contribuintes.

REFERÊNCIAS:

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1974.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 598, Rel. Ministro José Delgado, julgado no dia 20-06-1996, DJ de 19-08-1996 p. 28433

_____, Recurso Especial nº 1104900, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 25-03-2009, DJe 01-04-2009

_____, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 554.742, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 07-10-2014, DJe de 15-10-2014

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 1.511-MC, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 16-10-1996, Plenário, DJ de 6-6-2003.

_____, AC 1.033-AgR-QO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 25-5-2006, Plenário, DJ de 16-6-2006.)

_____, RE 565.048, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 29-05-2014, Plenário, DJe de 09-10-2014.)

BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 14. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1989.

_____. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993.

_____. Aspectos constitucionais da tributação. In. **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J. J Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito**. Disponível em: <http://ibet.provisorio.ws/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em 02 dez. 2014
- CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005.
- CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Controle de Constitucionalidade**. 4ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2010.
- DANTAS, F. C. de San Tiago. Igualdade perante a lei e “due process of law” (contribuição ao estudo da limitação constitucional ao Poder Legislativo). In. **Revista Forense Comemorativa – 100 anos, v. 1**. Coord. Nagib Slaibi Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.
- GUERRA FILHO, Wilies Santiago. Noções Fundamentais sobre o Princípio Constitucional da Proporcionalidade. In. **Leituras Complementares de Direito Constitucional – Direitos Fundamentais**. Coord. Marcelo Novelino Camargo. 2ª ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2007.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. **As Garantias Constitucionais do Direito de Ação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LEAL, Victor Nunes. **Problemas de Direito Público**. Rio de Janeiro: Companhia Editora Forense, 1960.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MACIEL, Adhemar Ferreira. O devido processo legal e a Constituição Brasileira de 1998. In. **Revista de Processo**, ano 22, nº 85, jan-mar de 1997.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed. 22ª tir. São Paulo: Malheiros, 2013.
- NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- PASSOS, J. J. Calmon de. O devido processo e o duplo grau de jurisdição. In. **Revista Forense Comemorativa – 100 anos, t. 5**. Coord. José Carlos Barbosa Moreira. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SARNO, Paula. As origens do devido processo legal. In: **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia**. Nº 15. Salvador: 2007.2

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.