

SEGURANÇA JURÍDICA: O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

LEGAL CERTAINTY: TAX ADMINISTRATIVE PROCEEDING AND TRUST PROTECTION

Lídia Maria L. R. Ribas¹
Maria De Fátima Ribeiro²

Sumário

1 Segurança Jurídica e o Estado Democrático de Direito. 2. As dimensões da segurança jurídica 3. Processo administrativo tributário e a proteção da confiança. 4. Considerações finais. Referências.

Summary

1. Legal certainty and the democratic rule of law. 2. The dimensions of legal certainty. 3. tax administrative proceeding and trust protection. 4. Final remarks. References.

Resumo

O Processo Administrativo Tributário - PAT, como mecanismo alternativo na solução de conflitos, atua de modo a atingir a justiça fiscal, garantindo outros valores como a ordem social e a segurança jurídica. Tais atributos se efetivam quando houver suficiência, celeridade, eficiência e estrutura garantidora dos direitos fundamentais. O texto expõe o ambiente em que os postulados da proteção da confiança e da segurança jurídica, sustentadas pelo menor tempo na solução de conflitos tributários, são exigíveis para atingir resultados de diminuição de litígios que se arrastam no Poder Judiciário, como resposta à efetividade da segurança jurídica esperada pelo cidadão contribuinte, com capacidade de prever suas definições e consequências no tempo. São discutidas correntes doutrinárias e identificadas as principais características da segurança jurídica e do Estado Democrático de Direito,

1 Mestre e doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica PUC de São Paulo. Pós-doutora em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade do Museo Social da Argentina. Pesquisadora e orientadora na graduação e pós-graduação da UFMS - Universidade Federal do Mato Grosso do Sul e da ANHANGUERA – UNIDERP – Campo Grande – Mato Grosso do Sul - Brasil. Coordenadora do projeto de pesquisa Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos - UFMS.

2 Mestre em Direito de Empresa pela PUC-RJ. Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP; Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Professora e Coordenadora do Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR - Marília-São Paulo – Brasil. E-mail: mfat@sercomtel.com.br

objetivando-se o melhor entendimento da atual situação do PAT no Brasil, colaborando com as discussões das mudanças institucionais e medidas de superação das principais deficiências verificadas.

Palavras-chave: Processo. Tributário. Conflitos. Solução.

Abstract

The Administrative Tax Procedure – APT, as an alternative mechanism to solve conflicts, acts in order to achieve tax justice, ensuring other values such as social order and legal certainty. These attributes become effective when there is sufficiency, speed, efficiency and structure that guarantee fundamental rights. This text exposes the environment in which the postulates of protection of trust and legal certainty, supported by short time in tax conflict resolution, are required to achieve results of a decrease in disputes that drag in court, as a response to the effectiveness of legal certainty expected by taxpayers citizens with ability to predict their definitions and consequences in time. Doctrinal positions are discussed and the main characteristics of legal and democratic State governed by the rule of law are identified, aiming to better understand the current situation of ATP in Brazil, collaborating with discussions of institutional changes and measures to overcome the major verified deficiencies.

Key words: Process. Tax. Conflicts. Solution.

1 Segurança jurídica e o estado democrático de direito

O Direito é um mecanismo imprescindível à segurança. Como instrumento de organização social, por excelência, implementa condições objetivas para que a segurança nas relações intersubjetivas seja a maior possível. É ele que assegura aos governantes e governados seus respectivos direitos e deveres.

Foi a própria necessidade da segurança jurídica ordenada que justificou a criação do Estado em uma perspectiva positivista, segundo a qual Estado e Direito se identificam. O Direito, como instrumento de organização da vida em sociedade, surge para a afirmação da segurança. Tal segurança, por sua vez, constitui traço imanente ao Direito, tanto nas relações entre indivíduos como nas relações destes com o Estado³. O Estado Democrático de Direito pressupõe a existência de mecanismos aptos a assegurar a cada cidadão a confiança nas relações jurídicas.

Todavia, tal visão formalista não alcança a dinâmica de um Estado de valores, uma vez que a segurança jurídica requer a existência de um Estado que seja eticamente aceitável. No dizer de Santi Romano⁴:

3 PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 22.

4 ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução Maria Helena Diniz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 73.

[...] se, às vezes, se diz que o Direito é a alma e o princípio vital dos corpos sociais e, portanto, do Estado, isto não significa que Direito e corpo social sejam duas coisas diversas, porém unidas, e muito menos que o primeiro seja um produto ou uma função do segundo, porque aquela ideia pretende rebater o conceito segundo o qual um não pode separar-se do outro nem material, nem conceitualmente, como não se pode separar, a não ser por uma abstração falha, a vida do corpo vivente.

Na visão de Roque Carrazza⁵, o processo de formação do Estado Nacional refletiu a influência do movimento iluminista pela generalização dos direitos fundamentais, que deixaram de ser prerrogativas de algumas castas sociais para formar um acervo de direito subjetivo público indispensável à natureza humana e à vida em sociedade, em um movimento posteriormente denominado Constitucionalismo.

A evolução do Estado e das próprias instituições republicanas consolidou um sistema absolutamente incompatível com a surpresa, no qual, na visão de Geraldo Ataliba, “a previsibilidade da ação estatal é consequência do prestígio da segurança jurídica”.⁶

O professor Heleno Torres ressalta que o princípio da segurança jurídica consagra-se “como expressiva garantia material, ademais de tutela da efetividade do sistema jurídico na sua totalidade, segundo um programa normativo baseado na certeza jurídica e no relativismo axiológico”.⁷

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, entre outros. Para Carrazza, referido princípio exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isto mesmo, “só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente.”⁸

5 CARRAZZA, Roque Antonio. *Aspectos Constitucionais da tributação e direito dos contribuintes*, in Simpósio de Direito Tributário: Tributação e direitos Fundamentos. Anais do Simpósio de Direito Tributário: tributação e direitos fundamentais, Campo Grande: UCDB, 2002.

6 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 169.

7 TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 18.

8 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 421.

A segurança jurídica aparece na obra de César G. Novoa⁹ como elemento do ordenamento normativo que tem por objetivo conferir racionalidade e sentido ao sistema. Esta visão se coaduna com as ideias de Heleno Taveira Torres¹⁰ sobre o papel deste princípio no Estado Democrático de Direito:

Com o Estado Democrático de Direito, caracterizado pela autoaplicabilidade dos direitos fundamentais, a segurança jurídica assume lugar de destaque a partir da construção dos sistemas jurídicos, com contornos e funções renovados. E como o “Estado de Direito” não é mais do que reflexo do “ordenamento jurídico”, totalmente parametrizado pela Constituição, a segurança jurídica torna-se o efeito mais eloquente do “sistema jurídico”, e não apenas um, entre outros, dos princípios do Estado de Direito.

O Estado Democrático de Direito, trouxe para o ordenamento jurídico um novo paradigma baseado na justiça e com o desafio de atender às necessidades de uma sociedade cada vez mais complexa e plural, estruturada dentro de um sistema globalizado com relações sociais bastante dinâmicas.

Heleno Torres¹¹ ensina que:

No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito a Segurança Jurídica vê-se incorporada ao ordenamento como garantia constitucional não apenas da estrutura formal sistêmica e da certeza do direito (*Segurança Jurídica formal*), mas como meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (segurança jurídica *material*), como proteção a esses direitos. Daí, comumente dizer-se que o Estado Democrático é o “Estado de Segurança”, na medida que a Segurança Jurídica converte-se em fim do ordenamento, ou seja, um fim sistêmico, construído a partir do interior da Constituição.

Com base na ideia de que a Constituição vincula a todos, inclusive aos poderes do Estado, não apenas ficou fortalecida a noção de Estado de Direito, como surgiu um novo paradigma, qual seja, o Estado de Constituição.

No sistema jurídico brasileiro a função garantidora da segurança jurídica, como defende Geraldo Ataliba, se faz presente logo no preâmbulo da Constituição

9 CÉSAR G. Novoa apud RIBAS, Lidia Maria. *Processo administrativo tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 3.

10 TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário*. Op. cit., p. 36.

11 TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário*. Op. cit., p. 178.

de 1988, no qual ao Estado é atribuída a função de “assegurar’ direitos, ‘tornar seguros’ tanto os direitos sociais e individuais quanto os valores, dentre os quais o próprio valor ‘segurança’”.¹²

Merece destaque, novamente a posição de Torres:

A Constituição é um sistema de valores e as regras que a compõem somente podem ser aplicadas nos estreitos limites dos valores que as densificam por meio dos Princípios. A Segurança Jurídica, assim, assume a condição de Princípio e garantia desses direitos e liberdades que devem ser efetivados, na preservação da funcionalidade do sistema jurídico.¹³

Nesse sentido, conclui Humberto Ávila que:

... das condutas necessárias para garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa: quanto a forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé com limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo todas elas limitações materiais, na medida em que impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa, bem como de eticidade e confiabilidade.¹⁴

Em outro flanco, Paulo de Barros Carvalho¹⁵ sustenta que a segurança jurídica não só garante a realização de outros valores como também é ela concretizada a partir da efetivação de outros princípios também integrantes do sistema, o que lhe confere a qualidade de “sobreprincípio”. Segundo o autor, não há notícia de que algum ordenamento dispõe sobre a segurança jurídica como regra explícita. Ela efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, entre outros.¹⁶

Nesse contexto, é relevante notar que “enquanto sobreprincípio da ordem jurídica brasileira, a segurança jurídica irradia-se por todas as vertentes, fazendo-

12 Idem, p. 189.

13 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

14 AVILA, Humberto. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

15 CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da segurança jurídica tributária, in Simpósio de direito tributário: tributação e direitos fundamentais. In: *Anais do Simpósio de Direito Tributário: tributação e direitos fundamentais*, Campo Grande-MS: UCDB, 2002.

16 CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário* n. 61, 1994.

se refletir, na esfera tributária, dentre outros, pelos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”.¹⁷

José Souto Maior Borges afirma que o Direito todo é teleologicamente um instrumento a serviço da Justiça, cuja preocupação não é com um fim, mas, de modo plural, com a segurança jurídica, ordenamento normativo a serviço da economia, controle social, processo social de adaptação, entre outros.¹⁸

Neste caminho, somente se pode conceber um Direito justo em um ambiente no qual a segurança, como princípio, orienta a construção das normas jurídicas. Klaus Tipke, em seu ensaio sobre Ética Tributária no Estado, atribui aos princípios fundamental papel na busca por Justiça Tributária. Para o autor

Os princípios velam por uma medida unitária, impedem que se meça por diferentes medidas, coíbem sobretudo a arbitrariedade carente de princípios. Os princípios devem ser aplicados de modo consequente até final. A hierarquia entre um ou mais princípios fundamentais e os subprincípios deles derivados forma a arquitetura da justiça. Os rompimentos injustificados de princípios criam privilégios ou discriminações.¹⁹

A medida unitária a que alude o autor, proteção contra um regime de privilégios e exceção, como bem relaciona Heleno Taveira Torres, encontra na segurança jurídica um importante reforço quer objetivamente, por meio dos caracteres de abstração, generalidade e pertinência da Lei, aliados com a ordem e coerência hierárquica do sistema normativo, quer subjetivamente, como a “proteção das expectativas legítimas de confiança dos sujeitos de direito”.²⁰

Esta digressão tem por objetivo mostrar que, no paradigma constitucional contemporâneo, a percepção de legalidade tributária somente pode ser construída respeitando-se o contribuinte, promovendo-se a harmonia entre o Direito e o corpo social. O respeito à segurança jurídica confere previsibilidade ao sistema e outorga aos agentes sociais um norte referente em suas ações.

A curadoria, por uma atuação legítima no relacionamento com o cidadão é dever da Administração Pública e não é por outro motivo que o Processo Administrativo Tributário - PAT, como mecanismo alternativo

17 SCHOUERI. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: *Direito tributário e segurança jurídica*. Maria de Fátima Ribeiro (coord.). São Paulo: MP Editora, 2008, p. 117.

18 SOUTO MAIOR BORGES, José. *O contraditório no processo judicial* (uma visão dialética). São Paulo: Malheiros, 1996.

19 TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2012, p. 15-16.

20 TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 37.

na solução de controvérsias, deve assegurar a proteção da confiança dos contribuintes que a ele recorrem.

Fundamental ressaltar que a Lei do Processo Administrativo Federal (Lei n. 9.784/1999) em seu art. 2º, arrola a segurança jurídica entre outros princípios fundamentais que devem ser observados no desenvolvimento dos processos e procedimentos administrativos federais, o que é repetido em muitas leis de outros entes da Federação brasileira.

Com vistas a construir uma compreensão do papel fundamental da segurança jurídica no processo administrativo, passa-se a uma análise de alguns aspectos deste valor.

2 As dimensões da segurança jurídica

A vontade do Estado se expressa pelas normas jurídicas, cuja função instrumental é atingir fins e objetivos por meio de determinados comportamentos humanos, regulando condutas. Ao regular determinados comportamentos, essas normas estão também impondo seu respeito ao resto da coletividade, cuja garantia é efetivada pela imposição de sanções.

Na visão kelseniana, a estrutura da norma jurídica estabelece um enlace formal entre a hipótese normativa e um mandamento, cuja relação de imputação prevê uma sanção para que se alcance seu efeito coercitivo.

Segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos e significa, por sua vez, segurança dos direitos fundamentais, destacada no artigo 5º da Constituição Federal.

São pressupostos da segurança jurídica, sem referência expressa, mas decorrentes do sistema de garantias previstas na Constituição como um todo, aqui considerada como um sobreprincípio no altiplano dos patamares do ordenamento, a existência de norma jurídica, a obediência ao princípio da irretroatividade, o conhecimento prévio por parte dos destinatários (publicidade da norma) e sua definitividade. São esses requisitos que propiciam a certeza do Direito. Fortalecendo esta afirmativa, podemos citar os pilares básicos de todo sistema tributário racional, elencados por Adam Smith: economia, certeza, comodidade e justiça.

A certeza do direito é associada à função instrumental do Direito, tido como ferramenta que viabiliza harmonia no contexto social. O primeiro passo para compreender os diferentes matizes desse princípio, nas pegadas de José Souto Maior Borges, é considerá-lo como “um valor e, pois, bipolar e relacional, implica logicamente seu contravalor, a insegurança, ao qual se contrapõe”²¹. Assim, a certeza do sistema tributário depende, “naturalmente, de sua coerência interna

21 Apud ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 35.

e externa, ou seja, de suas peças entre si e do conjunto com os fins, em geral políticos e em particular econômicos, que com ele se pretendem alcançar. Mas depende, também fundamentalmente, da clareza e da coerência das normas jurídicas que o disciplinam”.²²

Nessa mesma trilha, convém destacar os ensinamentos de Bandeira de Mello, que afirma que o princípio da segurança jurídica não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. É, porém, “da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo”²³. E complementa:

[...] a ordem jurídica corresponde a um quadro normativo proposto precisamente para que as pessoas possam se orientar, sabendo, pois, de antemão, o que devem ou que podem fazer, tendo em vista as ulteriores consequências imputáveis a seus atos. O Direito propõe-se a ensinar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da *segurança jurídica*, o qual bem por isto, se não o mais importante dentre todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles.²⁴

Na dialética entre segurança e insegurança, a realização da primeira implica reduzir sistematicamente as hipóteses de indeterminação. Defende Humberto Ávila que “o objeto da segurança jurídica é qualificado como abrangendo as consequências jurídicas de atos ou de fatos: há segurança jurídica quando o cidadão tem capacidade de conhecer e de calcular os resultados que serão atribuídos pelo Direito aos seus atos”.²⁵

Odete Medauar²⁶ relaciona a importância da segurança jurídica como valor axiológico que ordena a sucessão de normas no tempo, promovendo a estabilidade das relações jurídicas já constituídas.

Na perspectiva do cidadão, a segurança jurídica cria um “conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”.²⁷

22 LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário*: teoria geral do tributo. Barueri: São Paulo, Manole. Espanha: Marcial Pons, 2007, p. 35.

23 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 118.

24 Idem, p. 119.

25 ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 138.

26 MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

27 VANOSSI, Jorge Reinaldo. *El Estado de Derecho en el Constitucionalismo social*. Buenos Aires: Ed. Universitaria, 1982, p. 30.

Na visão de Geraldo Ataliba²⁸, em um paradigma constitucional republicano, a previsibilidade da ação estatal confere aos cidadãos “a paz e o clima de confiança que lhe dão condições psicológicas para trabalhar, desenvolver-se, afirmar-se e expandir sua personalidade”. Adiante defendia que:

O Estado não surpreende seus cidadãos; não adota decisões inopinadas que o aflijam. A previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmago do sistema constitucional.²⁹

A segurança jurídica atua de forma a “coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social de o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”³⁰. Os efeitos emanantes deste valor são garantias de estabilidade ao próprio sistema.

É importante compreender a proteção da confiança como diretriz que “envolve tanto o passado quanto o presente e o futuro: o fato da confiança, situado no passado; a confiança que persiste no presente; a confiança que se projeta no futuro”.³¹

Humberto Ávila³² estabelece que a segurança jurídica, hoje, envolve a capacidade do cidadão em compreender as normas que deve obedecer, ao passo que a segurança, ontem, relaciona-se com a intangibilidade das situações passadas e a segurança, amanhã, diz com o aspecto dinâmico do sistema, ou seja, relaciona-se com os efeitos do controle de legalidade das normas. A relevância da segurança jurídica no Direito Tributário é suscetível de várias graduações, consoante a natureza dos interesses a que respeita. Reside também na sua necessária conexão com o tipo de sistema econômico em que vigora. Com efeito,

num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança

28 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 167.

29 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Op. cit., p. 170.

30 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 174.

31 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.163, apud DERZI.

32 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. Op. cit., 2011.

jurídica. E isto era o que inevitavelmente sucederia se ao domínio claro da lei se sucedesse o *voluntarismo* da Administração.³³

Trazendo a discussão para o Direito Tributário, a segurança jurídica como valor que visa conferir maior grau de estabilidade ao sistema, diante dos mecanismos de sanção pelo desvio no exercício de competências (invalidez), se faz presente nas hipóteses de revisão do lançamento.

Estevão Horvarth³⁴ sustenta que estas derivam da estrita vinculação da função administrativa à legalidade no Estado de Direito. Para o autor, o lançamento, como produto da atividade executiva, deve conformar-se com a lei que o autoriza/determina, sendo esta conformação ou não conformação a ponte para análise da sua validade jurídica: “ao cogitarmos da validade do lançamento, devemos verificar a adequação dele com a lei tributária que determinou sua prática. E assim saberemos se foi praticado um ato juridicamente válido ou não”.

Ou seja, a segurança jurídica pode ser considerada um dos elementos justificadores da existência de um ordenamento jurídico e ainda do próprio Estado de Direito.

Em um primeiro momento, diante da tensão aparente entre o princípio da legalidade, que tende a uma revisibilidade ilimitada dos atos ilegais, e o princípio da segurança jurídica, do qual decorre a estabilidade dos atos declarativos de situações jurídicas individuais, satisfeitos os requisitos – limites objetivos –, o ato de revisão privilegia o princípio da legalidade (alteração do ato de lançamento que apresente vício em seus pressupostos ou elementos). Di-lo Humberto Ávila³⁵:

[...] se as normas servem de orientação aos cidadãos e de limite e fundamento ao exercício do poder pelas autoridades, sempre que se mantém um ato contrário às normas válidas e vigentes no momento de sua prática está-se convalidando, hoje, o ilícito de ontem e, com isso, pode-se estimular, hoje, o ilícito de amanhã.

O Processo Administrativo Tributário é uma das hipóteses de controle de legalidade dos atos administrativos no contexto da tributação e, na perspectiva do cidadão, deve garantir, como bem versa Paulo de Barros Carvalho³⁶, “a confiança

33 XAVIER, Alberto P. *Os Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 50.

34 HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e autolançamento*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 84.

35 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 164.

36 CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, nº. 61, p. 85, 1994.

de que, acontecidos certos eventos que a norma tipifica, os direitos e deveres prescritos estavam adredemente conhecidos”.

O PAT é um meio para a garantia da legalidade e legitimidade do processo de constituição do crédito tributário e deve ser entendido como meio de promoção da segurança jurídica na sociedade. Nas pegadas de Niklas Luhman, Gustavo Sampaio Valverde propõe a seguinte ideia:

[...] o direito é o subsistema social que se diferencia com a função de generalizar expectativas normativas na sociedade. Ou seja, cabe ao direito garantir a manutenção de expectativas normativas, ainda que estas venham a ser frustradas pela adoção de comportamentos divergentes³⁷.

A proteção da confiança e expectativa legítimas do cidadão se relaciona com a possibilidade de planejar condutas, reduzindo os riscos inerentes às atividades econômicas. Este planejamento leva em consideração uma segurança do conteúdo das normas jurídicas (direito material) e também a forma como as instituições do sistema efetivam o controle de legalidade (direito processual).

Acentua Canotilho³⁸ que o homem necessita de segurança para conduzir e planejar responsabilmente sua vida. Por isso, devem ser considerados os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Para ele, estes dois princípios andam estreitamente associados. Em geral, considera-se que:

A segurança jurídica está conexas com elementos objectivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a *protecção da confiança* se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente e calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos. (Grifos do original).

Tem-se, então, que a estabilidade, a certeza, previsibilidade e a confiança podem ser identificadas na conjugação de várias normas jurídicas, considerando entre elas a legalidade administrativa, a irretroatividade, a protecção da confiança, entre outras.

37 VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Segurança Jurídica e processo: recursos, coisa julgada, ação rescisória e ações (in) constitucionalidade*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 198.

38 CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 250.

3 Processo administrativo tributário e a proteção da confiança

A dialética processual permite que a divergência se manifeste no Processo Administrativo Tributário de modo a atingir a justiça fiscal, objeto maior do processo no ambiente tributário, que garante outros valores, como paz social e segurança jurídica. A relação isonômica entre os interesses do Fisco e os do contribuinte exige a equilibrada ponderação, em cujo meio está a virtude da justiça. Daí afirmar-se que a segurança e a proteção da confiança exigem: “(1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos”³⁹. Pode-se deduzir, a partir dessa afirmativa, que os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança são exigíveis perante qualquer ato dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Juarez de Freitas comenta que: “parece inequívoco que o princípio da confiança estatui o poder-dever de o administrador público zelar pela estabilidade decorrente de uma relação timbrada por uma autêntica fidúcia mútua, no plano institucional”.⁴⁰

Na atribuição de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, o Fisco promove o lançamento dos tributos e a aplicação das penalidades administrativo-tributárias, num contexto de elevada complexidade de normas, dado o sistema jurídico tributário brasileiro existente.

Tal quadro leva a uma contínua e crescente situação de controversas interpretações e aplicação das normas tributárias, que resultam em litígios que se arrastam no Judiciário. O exemplo dado pelo professor Heleno demonstra bem o que ocorre pelo Brasil inteiro:

Basta pensar que, pelas estatísticas, quase metade de todas as ações judiciais em curso no País são de natureza tributária (como por exemplo, 37% de tudo o que tramita na Justiça Federal e 51% e 56% de todo o contencioso dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, respectivamente), o que expõe a elevada conflitividade e, por conseguinte, a insegurança e o estado de exceção permanente das relações tributárias.⁴¹

A estrutura do Poder Judiciário não consegue acompanhar essa elevada carga e dar solução a essas lides em tempo adequado, como resposta à efetividade da segurança jurídica esperada pelo cidadão contribuinte.

39 Idem, p. 250.

40 FREITAS, Juarez de. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 60.

41 TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 31.

Continua atual e pertinente a afirmação de Ruy Barbosa, no clássico texto que fez como discurso à turma de 1920 da Faculdade de Direito de São Paulo: “justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta”. A busca por mecanismos alternativos na solução dos conflitos fora do Judiciário tem se dado no mundo inteiro e no Brasil a Constituição de 1988 assegurou aos litigantes no processo administrativo o contraditório e a ampla defesa, que se configuram como pilasstras da segurança jurídica.

O Processo Administrativo Tributário é teleologicamente orientado para se obter uma decisão sobre a legalidade de determinada obrigação tributária. A indagação que constitui sua finalidade tem como alvo duas realidades: o ato tributário e a sua legalidade.

Com o lançamento, o Fisco busca garantir antecipadamente a conformidade da obrigação abstrata à obrigação subjacente e no Processo Administrativo Tributário trata-se de impedir que a verdade formal, representada pela abstração, prevaleça sobre a verdade material expressa na situação subjacente, de modo a garantir que a prestação tributária efetivamente realizada pelos particulares seja aquela que foi definida na lei.

O direito material e o processual se encontram de tal forma interligados, mantendo entre si estreitas relações, que só com a visão unitária de um mesmo fenômeno se poderá entender a eficácia das normas, para lhes dar a interpretação e aplicação adequadas. A constituição, modificação e extinção de cada situação que integra a relação jurídica tributária colocam-se em momentos diferentes e podem resolver-se em situações com estrutura e natureza diferentes, cujos regimes não são perfeitamente coincidentes.

Deste modo, o Processo Administrativo Tributário é inaugurado e tem um relevante papel quando o contribuinte oferece resistência formal ao lançamento do tributo ou imposição de penalidade, imprimindo-lhe a dimensão processual e litigiosa, regida pela ampla defesa e pelo contraditório, com gênese constitucional.

Se ao contribuinte é dada a alternatividade entre o Processo Administrativo Tributário e o Processo Judicial ou até mesmo percorrer o primeiro para ainda depois buscar o segundo, dada a unidade jurisdicional do sistema brasileiro, certamente a escolha do primeiro se dará quando houver garantia de que o PAT se caracteriza como instrumento de trâmite célere, claro, lógico, que atenda aos princípios da ordem jurídica, cuja matriz é idêntica à do Judiciário, em que o contribuinte tenha um espaço de exercício de cidadania.

A exigência de transformações sociais se impõe na busca pela concretização da justiça social, cujos paradigmas tradicionais devem ser superados, mediante políticas eficazes que incorporem a participação dos cidadãos nos centros de poder, de modo a efetivar o Estado Democrático de Direito, fundado no princípio da

soberania popular, corresponsabilizando os cidadãos nas relações da Administração Tributária com os contribuintes.

Não é outro o sentido dado à organização dos órgãos judicantes, alicerçada em instituições eficientes e legítimas, no âmbito do Processo Administrativo Tributário, em que participam representantes do Fisco e dos Contribuintes.

Sendo um meio célere e eficaz como instrumento auxiliar no aperfeiçoamento do Estado de Direito, para evitar ou dirimir conflitos, em benefício do próprio controle do poder, o Processo Administrativo Tributário atua reduzindo o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário.

Tratando da importância da antecipação da ordem jurídica, Michel Temer pontifica:

A preservação da ordem social pela inexistência de conflitos entre seres personalizados é a determinação máxima da ordem jurídica. Por isto que, quanto antes se der solução a eventuais controvérsias, maior estabilidade ganhará a ordem social.⁴²

O aparato do Estado segue os princípios da Administração Pública e a eficiência pressupõe a utilização de mecanismos que atendam às garantias constitucionais, com gestão por resultados.

Mas não só os princípios do art. 37 da Constituição Federal norteiam a Administração. Com função própria de um princípio de direito, a boa-fé aparece na ordem jurídica revestida de forma variada nas normas sobre relações públicas e privadas. Se opõe à conduta que objetiva obter vantagem que não aconteceria de forma leal, iludindo ou enganando alguém. Os parâmetros da boa-fé estão pautados em comportamentos éticos, por meios dos quais devem os envolvidos comportar-se com lealdade nas relações, da formação à extinção. Tanto pode constituir-se em critério de interpretação de atos ou negócios jurídicos, como referir-se à forma de ação ou omissão na produção desses atos.

O Ministro do Superior Tribunal de Justiça - STJ, Humberto Gomes de Barros, em voto publicado na RSTJ 24/210, afirmou que:

a boa-fé dos administrados passou a ter importância imperativa no Estado intervencionista, constituindo, juntamente com a segurança jurídica, expediente indispensável à distribuição da justiça material. É preciso tomá-lo em conta perante situações geradas por atos inválidos.

42 TEMER, Michel. *Elementos de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 194-195.

No âmbito do direito tributário, o Processo Administrativo Tributário há de acolher a boa-fé na confiança estabelecida na aceitação desse instrumento para a efetivação da legalidade dos atos praticados pelo Estado no cumprimento nas normas tributárias.

Para Geraldo Ataliba, a Administração atende ao princípio republicano com lealdade. No seu dizer: “A lealdade é tomada como traço fundamental legitimador da lei e dos atos administrativos” e, continua o autor, “se, como ensina Pontes de Miranda, é ‘o povo que se tributa a si mesmo’, não há como aceitar-se qualquer ato implicante de deslealdade, que é despropositado o conceber-se que alguém seja desleal consigo mesmo”.⁴³

Assim é que a importância do Processo Administrativo Tributário, como mecanismo alternativo na solução de conflitos tributários, foi destacada noutra oportunidade⁴⁴, como meio de realização da justiça tributária como fim genérico da Administração Pública, permitindo solução da lide de modo célere e produzindo melhores resultados econômicos para o contribuinte e para o Estado.

Só com atuação célere, sem prejuízo às garantias constitucionais, o contribuinte busca o Processo Administrativo Tributário como solução de conflito com o Fisco para revisão de lançamentos tributários ou imposições de penalidade que considera ilegais.

O princípio da segurança jurídica atua de forma a “coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”⁴⁵.

Em particular no Direito Tributário, o princípio da segurança jurídica assume uma feição protetiva do cidadão, em razão de seus direitos fundamentais, relacionados à tributação (legalidade, anterioridade, irretroatividade, proteção de confiança, igualdade), serem destinados a limitar a atuação estatal, e não a servir para seu exercício. Em razão disso, o Estado não pode valer-se do princípio da proteção de confiança, no âmbito do Direito Tributário, para tornar intangíveis determinados efeitos passados, tendo em vista que esse princípio, nesse âmbito, serve ao contribuinte e não ao Estado.

A Proteção da Confiança concretiza a eficácia reflexiva e subjetiva da segurança jurídica, garantindo os direitos fundamentais pela eficácia defensiva e protetiva, que só podem ser utilizados pelos cidadãos, não pelo Estado. Maffini⁴⁶, por sua vez, ressalta que “a proteção da confiança deve ser considerada como um princípio deduzido, em termos imediatos, do princípio da segurança jurídica e, em

43 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 171-172.

44 RIBAS, Lidia Maria. *Processo Administrativo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 156.

45 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 166.

46 MAFFINI, Rafael. *Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 55.

termos mediatos, do princípio do Estado de Direito”. Pode-se afirmar, com isso, que a Proteção da Confiança é um valor inerente ao princípio da segurança jurídica.

Os princípios da legalidade da Administração Pública e a Proteção da Confiança ou da boa-fé dos administrados “ligam-se, respectivamente, à presunção ou aparência de legalidade que têm os atos administrativos e à necessidade de que sejam os particulares defendidos, em determinadas circunstâncias contra a fria e mecânica aplicação da lei”, com a conseqüente anulação de providências do Poder Público que geraram benefícios e vantagens, há muito incorporados ao patrimônio dos administrados⁴⁷.

Junte-se a isso a previsibilidade que os atores da economia esperam para organizar seus investimentos, cada vez mais de forma dinâmica e globalizada. No ensinamento de Geraldo Ataliba⁴⁸,

Para que a liberdade de iniciativa (princípio da livre empresa) e o direito de trabalhar, produzir e empreender e atuar numa economia de mercado não sejam meras figuras de retórica, sem nenhuma ressonância prática, é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade acerca das decisões do governo; o empresário precisa fazer planos, estimar – com razoável margem de probabilidade de acerto – os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento. Precisa avaliar antecipadamente seus custos, bem como estimar os obstáculos e as dificuldades. Já conta com os imponderáveis do mercado. Não pode sustentar um governo que agrave – com suas surpresas e improvisações – as incertezas, normas preocupações e ônus da atividade empresarial. Isso é inconciliável com as instituições republicanas.

O que se espera do Estado Ideal é que o cidadão consiga se aproximar do conhecimento a respeito da previsibilidade de suas ações, com relação às respectivas conseqüências jurídicas - “Quanto maior for a capacidade de o cidadão prever o momento em que será definida a conseqüência jurídica aplicável aos atos e fatos, tanto maior será a sua capacidade de traçar linhas de ação relativamente ao que pretende fazer”⁴⁹.

Ainda mais quando essas conseqüências dizem respeito aos tributos, que tanto oneram as atividades e resultados econômicos dos investimentos e

47 COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. *Revista da Procuradoria Geral do Estado*, Porto Alegre: v. 27, n. 57, p. 13, 2003.

48 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 175.

49 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, apud GOMETZ, p. 166.

dos negócios na atualidade. Haverá maior segurança quanto menor for o tempo transcorrido entre a previsão das consequências e sua efetiva definição. Não há calculabilidade em processos administrativos e judiciais longos.

Este é o resultado esperado de um Processo Administrativo Tributário qualificado nos termos descritos anteriormente, pois assim, cada vez mais, o contribuinte pode escolher percorrê-lo como meio alternativo em favor da solução de controvérsias em matéria tributária, desonerando o Poder Judiciário, resultado de um aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito e de uma evolução no relacionamento de boa-fé entre o Fisco e os Contribuintes, num sentido ético e de justiça fiscal.

4 Considerações finais

A abordagem e o tratamento dispensado ao tema pautaram-se na preocupação de solidificar conceitos de proteção à confiança e na contextualização da importância do princípio da segurança jurídica, estabelecendo-se sua influência e operatividade no âmbito do Processo Administrativo Tributário, dadas as peculiaridades que lhe são próprias e a abrangência que o envolve.

Estabeleceu-se a segurança jurídica como base de um Estado Social e de Direito, conjugada nas dimensões individual e coletiva, decorrente do sistema de garantias constitucionais, para se alcançar a previsibilidade de hoje, a partir da dinâmica das situações passadas e da legitimação futura.

A segurança jurídica é um dos principais instrumentos para a realização da justiça no Estado de Direito. Destaca-se como um dos valores fundamentais e supremos garantidos constitucionalmente, limitando o poder estatal, protegendo e assegurando o exercício das liberdades individuais e garantindo a estabilidade jurídica.

Têm grande relevo no Processo Administrativo Tributário a segurança jurídica e a boa-fé, uma vez que garantem a previsibilidade e a segurança do cidadão, potencializando sua utilização na busca de um resultado finalístico correto e eficaz pela aplicação das normas tributárias na segurança do cidadão contribuinte.

Porém, tal instrumento alternativo na solução de conflitos entre o Estado e o contribuinte só se efetivará com a celeridade do Processo Administrativo Tributário, sem perda das garantias constitucionalizadas e com a capacidade de prever suas definições e consequências no tempo.

Referências

- ASSAYAGA, Mônica Macedo. *A segurança jurídica tributária e os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade*. Dissertação de Mestrado. UNIVALI. 2011.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: EDIPRO, 2011.
- BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Aspectos constitucionais da tributação e direito dos contribuintes. SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO: tributação e direitos fundamentais. In: *Anais do Simpósio...* Campo Grande: UCDB, 2002.
- _____. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário* n. 61, 1994.
- _____. Princípio da segurança jurídica tributária. SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO: tributação e direitos fundamentais. In: *Anais do Simpósio...* Campo Grande – MS: UCDB, 2002.
- _____. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CAVALCANTE, Sayonara de Medeiros. A segurança jurídica em matéria tributária e sua interface com o princípio da proteção à confiança. *Revista CEJ*, Brasília, ano XIII, n. 46, p. 113-119 – jul/set. 2009.
- CONRADO, Paulo César. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. *Revista da Procuradoria Geral do Estado*, Porto Alegre: v. 27, n. 57, 2003.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- FREITAS, Juarez de. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GUEDES, Ricardo Catanduba do Nascimento. *A segurança jurídica em matéria tributária como direito fundamental: peculiaridades de decadência em caso de simulação*. Dissertação do Curso de Mestrado em Direito da UNIFIEO, 2007. www.unifieo.br.
- HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e autolancamento*. 2. ed. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

- LACOMBE, Américo L. Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Baueri: São Paulo. Manole. Espanha: Marcial Pons, 2007.
- LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. Segurança Jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) *Direito tributário e ordem econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- MAFFINI, Rafael. *Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: RT, 1993.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à intuição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- RIBAS, Lídia Maria. *Processo administrativo tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. (coord.) *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP Editora, 2008.
- ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução Maria Helena Diniz. São Paulo: Ed. RT, 1977.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.) *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP Editora, 2008.
- SOUTO MAIOR BORGES, José. *O contraditório no processo judicial (uma visão dialética)*. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.
- _____. *Tratado de direito tributário brasileiro*, vol. IV: Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2012.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: RT, 2012.
- VANOSSI, Jorge Reinaldo. *El Estado de derecho en el constitucionalismo social*. Buenos Aires: Ed. Universitária, 1982.
- VALVERDE, Gustavo Sampaio. Segurança jurídica e processo: recursos, coisa julgada, ação rescisória e ações de (in) constitucionalidade. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de especialização em direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- XAVIER, Alberto P. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

Recebido em 24/10/2012

Aceito para publicação em 21/12/2012