

Introdução

(posição do problema, nossa hipótese, justificativa, quadro de referências teóricas, metodologia e ordenação do tema)

A finalidade desta tese sobre o poder de polícia fiscal fazendário é propor um método de trabalho para a administração fazendária federal (Capítulos 5, 6 e 7) que atenda aos requisitos de legitimidade de suas decisões nos procedimentos fiscais (Capítulos 2, 3 e 4), à vista das novas tarefas do estado constitucional contemporâneo brasileiro (Introdução e Capítulo 1), fixadas pela CF88 no modelo de tributação estatal (Capítulos 3 e 5), o qual alterou o sistema de lançamento tributário federal (Capítulo 5).

Conforme sintetizou Rudolf Smend, uma teoria do estado e da constituição somente é concebível por uma metodologia própria, que não pode ser jurídica¹. De fato, não se podem compreender as transformações constitucionais e estatais apenas - nem precedentemente - sob *pontos de vista* jurídicos. Mas a exigência de elaborar conteúdos sociológicos e teleológicos que aportam nas constituições para terem vida no cotidiano das sociedades através das normas jurídicas tem resultado num alcance limitado à filosofia do direito, deixando-os comparecer apenas como seu pressuposto e objeto, não como elementos constituintes da própria normatividade². Aquilo que na abordagem das ciências humanas pode ser atribuído ao modelo básico da correlação entre realidade e direito deve ser destacado de questões abstratas e concretizado de forma metódica na função normativa.³

As transformações constitucionais e do estado se implicam e correspondem, e a compreensão cotidiana de seu sentido ultrapassa a significação do marco histórico em que é posta a constituição e, dentro dela, a organização do estado, não se podendo considerá-los, para investigação, como meros documentos jurídicos, simples textos. Por outro lado, igualmente serve somente em medida restrita - para se compreenderem o sentido e as implicações contemporâneas do

1 SMEND, Rudolf. *Constitución y derecho constitucional*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1985, p. 39.

2 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, pp. 36 e 37.

3 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 97.

cotidiano constitucional e estatal - a organização sistemática de coletâneas de enunciados das decisões jurídicas, de modo a reconhecerem-se - apenas nestes - referências normativas, regras⁴ para condução do juízo em assuntos de estado.

Uma visão jurídica apenas analítica e pontual do direito dificulta, senão impede, o aporte explícito, no itinerário dos juízos de direito estatal, tanto da normatividade de outros âmbitos que não o estritamente jurídico - mas também político, econômico, sociológico -, quanto da normatividade descritiva⁵ presente nas circunstâncias que se apresentam e sucedem interferindo nas decisões e, portanto, na compreensão em cada caso da constituição e dos papéis do estado. Desaparecido do método de trabalho do decididor o cotejo destas normatividades do âmbito da norma e do caso, nem por isso deixam elas de influenciar, senão eventualmente mesmo determinar a decisão⁶. Se tal ocorre, se as razões de decidir não estão metodicamente explícitas, como controlar as decisões formadoras do atual sistema tributário brasileiro?

As decisões julgadoras administrativas⁷ e judiciais são exaradas com livre convencimento motivado por justificação racional, na problematização jurídica casuística, notadamente no âmbito dos direitos e garantias fundamentais individuais e coletivos. Como garantir no entanto a formação de um sistema de lançamento tributário diferenciado pelas fixações constitucionais da CF88 e do Código Tributário Nacional?

Se não há, no direito, interpretação sem aplicação, tampouco interpretação apenas de textos, mas concomitantemente de fatos⁸, uma certa compreensão da constituição e das tarefas do estado-administração subjaz em cada caso o juízo interpretativo dos textos constitucionais e legais, e das circunstâncias - políticas, econômicas, sociais, culturais em que cotidianamente se

4 Ver HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, sobre regra de reconhecimento, no positivismo jurídico anglo-saxão.

5 A normatividade descritiva das circunstâncias tem horizontes-limite de interpretação segundo a finalidade de decidir, e não apenas de conhecer as circunstâncias.

6 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 33 e 34.

7 Decisões de colegiados julgadores em processos administrativos, como das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

8 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*, SP, Ed. RT, 2009; e *O novo paradigma do direito: Introdução à teoria e metódica estruturante*, SP, Ed. RT, 2009. No Brasil GRAU, Eros Roberto. *Interpretação/aplicação do direito*. SP, Malheiros, 2003, p. 30; e SILVA, Kelly Susane Alflen da. *Hermenêutica jurídica e concretização judicial*. P.Alegre, S.A.Fabris, 2000. ADC 01: o juízo de cabimento da ADC 01 se deu considerando também a interpretação de fatos conjunturais da economia política de então.

apresentam. A diferenciação cotidiana por decisões, referida a uma continuidade⁹, é exercício inicialmente compreensivo-indutivo, e não apenas analítico-explicativo, do *work in progress* de formação do sistema jurídico¹⁰.

Como ter no entanto esta *certa* compreensão da constituição, das leis e dos papéis do estado-administração como emergente legítimo de um *continuum* de compreensão da constituição?¹¹ E que referências servem para cotejo da legitimidade destas decisões jurídicas em matéria de lançamento tributário?

Com esta pesquisa propomo-nos demonstrar uma determinada tese quanto ao sistema de lançamento tributário brasileiro.

Os estudos precedentes deixaram em aberto o problema do controle das decisões jurídicas referidas às diferenciações que o Sistema Tributário Nacional da CF88 fixou, especialmente no que pertine à atuação estatal no exercício da administração fazendária, e não apenas aos limites de sua atuação legislativa¹². E os dados alcançados até o início desta pesquisa não

9 GRAU, Eros Roberto. *Interpretação/aplicação do direito*. SP, Malheiros, 2003, p. 49.

10 Assim é que, para Rudolf Smend, se podem compreender metodicamente – e não analisar, explicitar - o estado e a cultura como momentos emergentes de um *continuum* fenomenológico, o fenômeno da integração ou coesão social (“conjunto de todas as idéias e forças de unificação”, conforme SMEND, Rudolf. *Constitución y derecho constitucional*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1985, p.63), postulado da constituição: estado e cultura (momentos) são compreendidos como manifestação de coesão social (fenômeno), sendo certo aqui coesão social como ato do espírito, é dizer, de vontade. Portanto a compreensão das transformações do estado demandam investigação metódica fenomenológica, das ciências do espírito, ou ciências da cultura, na visão mais recente de Peter Habermas (Ver HABERLE, Peter. *Teoría de la constitución como ciencia de la cultura*. Madrid, Editorial Tecnos, 2000). E neste mesmo sentido podem o ator público ou particular *compreender* (em lugar de *analisar, explicar*), em cada caso, no procedimento fiscal fazendário, o estado brasileiro e a cultura constitucional como momentos de um *continuum* fenomenológico, o fenômeno da solidariedade social (conjunto de todas as idéias e forças de solidariedade). Portanto estado e cultura constitucional (momentos) são compreendidos, em cada procedimento fiscal fazendário de lançamento das contribuições sociais, também como manifestações de solidariedade social (fenômeno), sendo certo aqui solidariedade social como ato de espírito, de vontade, decisão. Assim, a compreensão em cada caso da atuação estatal demanda investigação metódica fenomenológica das chamadas por Rudolf Smend de “ciências do espírito” ou, na visão atualizada por Peter Habermas de “ciências da cultura” (ver HÄBERLE, Peter. *Teoría de la constitución como ciencia de la cultura*. Madrid, Editorial Tecnos, 2000). Mas o método fenomenológico – filosófico - não permite que esta compreensão da constituição e das tarefas estatais compareça às decisões jurídicas, denotando a necessidade de uma metodologia propriamente jurídica, em que uma tal compreensão compareça como elemento identificável do juízo jurídico decisório em cada caso, conforme Müller, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 43.

11 Esta continuidade de compreensão da constituição é sua força normativa, que em cada caso pode, pela vontade de constituição (“*Wille zur Verfassung*”), afastar a pura vontade de poder (“*Wille zum Macht*”) dos atores públicos e particulares. Para tanto há a necessidade de uma metodologia propriamente jurídica, em que uma tal compreensão compareça como elemento identificável do juízo jurídico decisório em cada caso, para controle das decisões jurídicas, conforme Müller, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 43/44.

12 As limitações constitucionais ao poder de tributar, CF88, art. 150 a 153.

proporcionavam sustentação ao empreendimento de garantir controle na formação do atual sistema de lançamento tributário brasileiro.

Nos últimos 22 anos, coadjuvamos transformações no sistema jurídico-tributário brasileiro, que se sucedem em conseqüência do advento da CF88, emendas constitucionais, alterações no CTN e outras leis complementares¹³. O advento de um novo ordenamento constitucional que altere sensivelmente os papéis do estado na organização, defesa e promoção da sociedade, inicia a passagem gradativa, através das decisões jurídicas, de um sistema jurídico¹⁴ histórico a outro. Uma tal alteração repercute, de pronto, no risco de um pragmatismo sem direção das decisões¹⁵, se não houver de início controle na aplicação dos critérios e parâmetros¹⁶ gerais de relação entre cidadania e estado-administração. Tais critérios e parâmetros são fixados em diferenciações sistêmicas¹⁷ na constituição e nas leis, referidas aos papéis que - em complemento ou em conjunto - cabem ao cidadão e ao estado em cada caso desempenhar¹⁸.

13 P.ex. as leis complementares n. 104 (altera o CTN) e n. 105 (sigilo sobre movimentação financeira), de 2001, LC 120/2005 (ICMS), LC 118/2005 (art. 168 do CTN), LC 116/2003 (ISS), LC 110/2001 (contribuições), LC 123/2006 e LC 128/2008 (Micoempresa e Empresa de Pequeno Porte).

14 Ver CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989, e no âmbito constitucional tributário ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 3.

15 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 37

16 É de anotar-se que usualmente critérios são tidos como noções qualitativas expressas em conceitos, enquanto parâmetros são tidos como noções quantitativas expressas por medidas de comparação, como razões e/ou proporções. Já paradigma é uma noção-referência (qualitativa ou quantitativa) de uso generalizado e inquestionado, que pelo seu uso comum, generalizado e continuado resta “naturalizada” (Ver KUHN, Thomas. *A estrutura das revoluções científicas*. SP, Perspectiva, 1982). Um paradigma constitucional de controle parametrizado terá sido o limite dos juros “reais” em 12%, embora dependente para sua aplicação da definição de “juros reais”, de resto jamais explicitada por regulamentação legal, fosse como conceito ou medida de razão/proporção. Sobre cotejo entre critérios e parâmetros, ver ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 562/563, “Teses”: “A interpretação do direito tributário deve analisar todas as normas jurídicas que mantêm relação com as ações, propriedades ou situações cuja disponibilidade é necessariamente influenciada na concretização da relação obrigacional tributária (vida, propriedade, liberdade, igualdade). Os bens jurídicos influenciados dependem, entretanto, da finalidade e da eficácia das normas jurídicas tributárias: as normas tributárias que têm por finalidade a obtenção de receita influenciam o princípio da igualdade e devem ser interpretadas de acordo com um parâmetro específico de justiça, que é o princípio da capacidade contributiva. As normas tributárias que visam atingir fins administrativos específicos influenciam os direitos fundamentais de liberdade e devem ser investigados na sua compatibilidade com os direitos fundamentais.” A capacidade contributiva é portanto medida (quantitativa do mínimo existencial, por exemplo), daí a referência a parâmetro de aferição da igualdade, e não compatibilidade. Já os fins administrativos específicos devem ser compatibilizados com os direitos fundamentais, notadamente o da liberdade, que não é parâmetro (medida), mas qualidade.

17 Conforme ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 3 e 4: “Um sistema jurídico é caracterizado, sobretudo, por seus elementos e suas relações. Os elementos

No constitucionalismo brasileiro contemporâneo, até que se assentem as decisões jurídicas em reelaborado sistema constitucional tributário, as diferenciações sistêmicas fixadas na Constituição de 1988, emendas e leis complementares, de um lado denotam a fixação de novas orientações macroestruturais políticas, econômicas, sociais, culturais e jurídicas a serem atendidas¹⁹, e de outro lado conotam os ajustes no desempenho estatal de seus papéis constitucionalmente fixados interna e externamente, como eficiência²⁰ e governança²¹.

Podemos identificar, exemplificativamente, correspondências entre a atuação interna e externa do estado brasileiro, e as diferenciações sistêmicas, fixadas por emendas constitucionais e leis complementares. Internamente, no âmbito social, a expansão da exação fiscal, na forma das contribuições para o custeio da seguridade social, corresponde ao atual momento proativo estatal na saúde, assistência e previdência social, pois somente esta última (a previdência social) tem caráter contributivo e atuarial. Isto por conta do inicial adensamento da massa de benefícios sem equivalente adensamento no ingresso de contribuições²².

E no âmbito financeiro, a supressão das diferenciações do Sistema Financeiro Nacional pela EC 40, que remeteu a matéria para lei complementar, alterou a função estatal reguladora/diretiva da geração e circulação do crédito. De outro lado, no âmbito financeiro-tributário, a permanência da Declaração sobre a Movimentação Financeira (DMF) proporciona ao estado instrumentos para

de um sistema jurídico são as normas jurídicas. Parte das relações que entre elas existem é estabelecida por meio da fixação de uma hierarquia ou de um subsistema”. A tais relações fixadas pela própria constituição, denominamos aqui diferenciações sistêmicas. Ver Capítulo II desta pesquisa, sobre teoria de sistemas e sistemas jurídicos.

18 Sobre os papéis e poderes de estado e cidadão, ver Capítulo 2.5.1 desta tese.

19 Um exemplo de reorientação macroestrutural do estado brasileiro é a integração política, econômica, social e cultural com os países da América Latina, prevista no parágrafo único do art. 4o. da CF88, e propugnada atualmente através dos tratados do MERCOSUL, com repercussão nos papéis constitucionais do estado brasileiro, face aos blocos econômicos, repercutindo efeitos econômico-fiscais interna e externamente. Sobre o tema, ver BRITO, Marcos A. B. O transporte aéreo, a integração regional e a segurança na América do Sul: alterações na administração aduaneira aeroportuária brasileira. ESG: 2004. Monografia.

20 CF 88, art. 37, *caput*.

21 Sobre governança internacional, KÖNIG, Klaus, “*Governance im Mehrebenensystem*”, in SOMMERMANN, Karl-Peter (Hrsg), “*Aktuelle Fragen zu Verfassung und Verwaltung im Europäischen Mehrebenensystem*”. Speyer (Deutschland): Speyerer Forschungsberichte n. 230, Forschungsintitut für öffentliche Verwaltung, 2003.

22 CF88, art. 194 a 203, o sistema de seguridade social: saúde, assistência e previdência social. Seguridade social e sistema de seguridade social no Capítulo 2 e no Capítulo 5.

alcançar a volátil expressão financeira do fluxo da reprodução da riqueza – os meios de pagamento²³.

A essas diferenciações sistêmicas na Constituição - nos sistemas financeiro e tributário - correspondem, nas funções do estado brasileiro contemporâneo, de um lado a necessidade de o estado garantir o custeio dos chamados direitos humanos de segunda geração²⁴, como a saúde, assistência e previdência social. E de outro lado, essa redução das diferenciações constitucionais do sistema financeiro deslocou a função estatal - antes predominantemente diretiva - para reguladora²⁵ da geração e circulação do crédito²⁶.

Nos âmbitos econômico e financeiro da atuação externa do estado brasileiro, suas diretrizes macroeconômicas e macropolíticas refletem a tendência de mundialização (ou globalização) e de regionalização dos vetores de formação da vontade econômica e política das sociedades, tendência esta fixada em algumas diferenciações da CF88, como no parágrafo único do art. 4º., de que resulta o papel proativo do Brasil no MERCOSUL: “A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”²⁷.

Opera-se portanto uma ampliação transterritorial das funções do estado constitucional brasileiro contemporâneo, à qual correspondem alguns exemplos, no âmbito econômico-fiscal, político-industrial e social.

23 Além de cumprir um potencial fim estatal estratégico, a derrogação do sigilo bancário pode ser considerada pressuposto administrativo do princípio da solidariedade social, conforme SANCHES, J.L. Saldanha, e GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso, in GRECO, Marco Aurélio, e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. SP, Dialética, 2005, p. 90.

24 Ver BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. RJ, Campus, 1992.

25 Sobre a função estatal contemporânea de regulação jurídica, ver em VIEIRA, José Ribas. *Teoria do estado – a regulação jurídica*. RJ, Lumen Juris, 1995.

26 O sistema financeiro, cuja matéria foi remetida para lei complementar, segue formando-se pela coletânea de decisões judiciais, sem possibilidade de controle ou previsão de ordem macroeconômica, política ou jurídica, se não lhe forem fixadas diferenciações sistêmicas pelo processo legislativo, atendendo à reserva constitucional de lei para a matéria.

27 Segundo registra GRECO (Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação, in GRECO, Marco Aurélio, e GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*, SP, Dialética, 2005, p. 175), “A cooperação tanto surge como desdobramento do objetivo de construir uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I) como princípio da ação internacional (art. 4º, IX), instrumento da atuação das entidades públicas, umas em relação às outras (art. 23, parágrafo único) ou em relação à população (art. 43, par. 3º), além de haver expressa previsão de o associativismo em suas diversas formas dever ser apoiado e estimulado (art. 174, par. 2º).”

No campo macroeconômico financeiro e tributário, temos hoje a mundialização da tributação sobre a reprodução da riqueza²⁸, e o recente regime de desoneração fiscal do ingresso por importação de insumos industriais, coadjuvada pela flexibilização das garantias e privilégios dos créditos tributários, trazida com a nova lei de falências e de recuperação das empresas²⁹.

Também no campo macrosocial, a pressão exercida pelos “brasiguaios”³⁰ na renda e no emprego do Paraguai, resultante da implementação gradativa da previsão de livre circulação de pessoas (além de bens) dentro das fronteiras do MERCOSUL, tem provocado perplexidades na compreensão que em cada caso tem o decididor estatal (*potestade publica* administrativa, é dizer, alfândega, imigração)³¹ dos papéis constitucionalmente fixados para o estado brasileiro³², modificados que foram os critérios e parâmetros de compreensão tradicionais no nosso sistema jurídico pré-CF88³³.

Por estas diferenciações, percebem-se insatisfatórias e reduzidas as categorias “estado do bem estar social” e “estado liberal” ou “neoliberal”, para a compreensão, em cada caso, dos papéis do estado. Isto porque considerar-se-iam contraditórias, num tal quadro analítico de referências, tendências de liberalização

28 Como o regime de tributação do imposto sobre a renda em bases mundiais, Decreto n. 3.000, de 26/03/1999, art. 394 e ss.

29 A nova lei de falências e de recuperação das empresas (Lei n. 11.101, de 09/02/2005), relativizando os privilégios e garantias do crédito tributário, e portanto reforçando a garantia dos créditos resultantes de financiamento de insumos industriais, reduzirá os riscos de inadimplemento. Conseqüentemente as taxas de juros no financiamento da aquisição de ativo permanente industrial serão menores. Dessa forma – cedendo garantias de crédito – cumpre o estado a função de estimular a geração de emprego e riqueza pela via da produção industrial.

30 Milhares de brasileiros que moram e trabalham no Paraguai, cujo peso na renda e emprego no Paraguai tem ocupado a pauta dos assuntos entre Brasil e Paraguai no MERCOSUL.

31 Ver BRITO, Marcos A. B. *O transporte aéreo, a integração regional e a segurança na América do Sul: alterações na administração aduaneira aeroportuária brasileira*. Escola Superior de Guerra, 2004. Monografia.

32 Este problema ganha relevo no MERCOSUL. Isto porque, embora coadjuvem as soberanias por instâncias de decisão - arbitral ou judicial - supranacional intra-regional, a eficácia das garantias do devido processo legal (formal ou substancial) são aferidas segundo os ditames de ordem pública de cada país a aplicar a regra de direito internacional ou o tratado onde tenha lugar o processo de formação do título e o de sua execução. Disso resultam, por exemplo, hipóteses de garantia de acesso à justiça diferenciadas segundo cada ordenamento, já que o conceito de ordem pública é valorativo, portanto político. Exceto se determinada regra jurídica é fixada como de ordem pública por diferenciação sistêmica a ser observada pelo decididor. No entanto, ainda não é possível identificar uma ordem pública no âmbito singular do MERCOSUL. Sobre o tema, CORRÊA, Antonio Corrêa. “MERCOSUL – Soluções de conflitos pelos juízes brasileiros”, Porto Alegre, ed. SAFE, 2005, p. 93, notas 60 e 61, e p. 155, nota 85.

33 Alteração do Regulamento Aduaneiro, para incluir tratamento aduaneiro distinto para países do MERCOSUL, diferentemente do que resulta de tratados bilaterais e multilaterais, de que o Brasil também é signatário.

e tendências de intervenção num mesmo contexto de atuação estatal, se apenas identificadas com tais conceitos atomizados de ciência política.

Pouco se pode socorrer hoje o decisor estatal (legislador, administrador, julgador) como referência para decidir, do sistema constitucional anterior à CF88. Este estava calcado em diferenciações sistêmicas afirmadoras do papel estatal organizador, protecionista e desenvolvimentista-monopolizador da atividade econômica e do espaço público, premissas hoje inconciliáveis com os novos papéis do estado constitucional brasileiro fixados pela CF88, e desenvolvidos em diferenciações sistêmicas pelas emendas constitucionais e legislação infraconstitucional, voltados à nova disciplina das tarefas do estado brasileiro no âmbito tributário³⁴.

O tema e a justificativa desta tese se inserem no debate em torno da formação, a partir de 1988, do sistema de lançamento tributário brasileiro. No âmbito deste debate, de um lado, já há trabalhos de pesquisa setorial com vistas à construção de um sistema constitucional tributário problematicamente orientada, a partir dos direitos e garantias fundamentais individuais e do pacto federativo³⁵. Esta linha orienta-se na legitimação das decisões jurídicas pelo procedimento tópico ético-discursivo³⁶, e no âmbito constitucional tributário aborda as limitações constitucionais ao poder de tributar. De outro lado, propomos esta tese, com vistas à formação do sistema de lançamento tributário, metodicamente³⁷ norteada pelas diferenciações sistêmicas referidas às funções do estado-administração fazendária, fixadas na CF88, emendas constitucionais e leis complementares.

Embora possamos entender que a formação de um sistema jurídico se dê pela identificação, entre as decisões, de critérios e parâmetros orientadores e

34 “A disciplina constitucional da tributação passou de um “*não pode fazer*” (que prestigia as limitações ao poder) para um “*deve fazer*” que prestigia os princípios gerais da tributação...”. In GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*, in GRECO, Marco Aurélio, e GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*. SP, Dialética, 2005, p. 177.

35 Ver ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 15.

36 Ver Capítulo 5. 5.2 desta pesquisa. Ver também em HABERMAS, Jürgen, *Direito e democracia entre faticidade e validade*. RJ, Tempo Brasileiro, 1997, p. 23, e ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação jurídica*. SP, Landy, 2001.

37 Sobre metódica jurídica no direito constitucional, ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000.

identificadores de sua unidade³⁸, consideramos também indispensável o controle das decisões jurídicas afetas ao exercício da *potestade publica*³⁹ pelo estado-administração fazendária. Entretanto entendemos – e demonstraremos - que o procedimento tópico ético-discursivo de argumentação jurídica pode ser meio legitimador eventual das decisões afetas ao exercício dos direitos e garantias fundamentais individuais e coletivos, a que corresponderiam – em matéria de tributação - as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar na CF88, as decisões dos agentes políticos estatais e o direito processual administrativo (processo administrativo fiscal) e judicial tributário. Mas não proporciona o necessário controle das decisões jurídicas da administração fazendária conformadoras do lançamento tributário nos procedimentos fiscais. É dizer, procedimentos ético-discursivos não são adequados ao controle administrativo do exercício da *potestade publica* fiscal fazendária de constituição do crédito tributário, momento só após o qual o lançamento poderá ser submetido a revisão, já agora no processo administrativo fiscal, tempo e lugar próprios ao filtro dos direitos fundamentais individuais e coletivos. Nos procedimentos de constituição do crédito tributário, eventuais juízos jurídico-tributários não poderiam ser casuisticamente produzidos em procedimento ético-discursivo de argumentação jurídica, pois somente ao final do procedimento é que nascem – ainda que provisoriamente, e portanto sujeitos a revisão no processo administrativo fiscal – direitos subjetivos e deveres jurídicos, que só então poderão ser filtrados pelos direitos fundamentais individuais e coletivos. Portanto seria uma equivocidade anteciparem-se contraditório e ampla defesa onde o juízo jurídico permanece suspenso⁴⁰ até o final do procedimento em que o crédito tributário seja eventualmente constituído e onde não há, ainda, em relação a eventual crédito tributário, situação jurídica definida.⁴¹ Portanto se tais elementos de argumentação jurídica fossem inseridos antecipadamente no procedimento fiscal de constituição do crédito tributário, a par de praticar-se uma inversão lógica, desviar-se-ia do necessário controle das decisões tomadas no exercício da *potestade publica*

38 Ver CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989.

39 Ver em RIVERO, Jean. *Curso de direito administrativo comparado*, SP, RT, 1995, p. 152.

40 Sobre suspensão do juízo jurídico (*époque*) ver Capítulo 2.3.1 desta tese.

41 Vale lembrar que o art. 5º., inciso LV refere-se a “litigantes”, “processo” e “acusados”, elementos estranhos ao juízo da administração fazendária no procedimento de lançamento tributário: “Aos litigantes, em processo administrativo ou judicial, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

fazendária, pois antecipar-se-iam direitos de defesa ao próprio juízo da administração fazendária ainda sequer formado e não se garantiriam as diferenciações sistêmicas – é dizer, a mediação valorativa - já fixadas pela CF88, pelo CTN e leis complementares no Sistema Tributário Nacional, como elementos constituintes do juízo da administração fazendária.

Portanto, é de renovada atualidade a investigação interdisciplinar nos âmbitos da teoria constitucional, da teoria política e do estado, do direito constitucional e do direito administrativo fiscal tributário, em torno dos papéis concorrentes e complementares do estado-administração e da cidadania, com vistas ao sistema de lançamento tributário inaugurado a partir da CF88.

O Sistema Tributário Nacional da CF88 trouxe novas fixações para as relações jurídicas estado-cidadão incompatíveis com o sistema tributário resultante das decisões jurídicas anteriores a 1988⁴². E se tem modificado gradativamente pelas emendas constitucionais e leis complementares, cada qual afastando ou trazendo diferenciações a serem consideradas nas decisões jurídicas formadoras do atual sistema de lançamento tributário.

No curso da atual formação do sistema tributário brasileiro, a par de promoverem-se finalisticamente nas decisões jurídicas a inclusão social e a cidadania, pela distribuição da justiça do caso concreto problematicamente orientada pelos direitos e garantias fundamentais individuais e coletivos, devem as decisões jurídicas assegurar as diferenciações sistêmicas fixadas pela CF88 e leis complementares, às quais subjazem também os direitos fundamentais sociais⁴³ e os deveres de solidariedade⁴⁴, que projetam no exercício da função fiscal fazendária do estado brasileiro contemporâneo o sistema de seguridade social no sistema tributário federal⁴⁵. Os juízos de ponderação política tributária pertinem à atuação dos agentes políticos estatais, são fixados em termos macroeconômicos e macropolíticos, p.ex. no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias, e

42 As tentativas de identificação de um sistema tributário a partir das decisões do STF anteriores a 1988 restariam inócuas, porque desfocadas do constitucionalismo tributário inaugurado pela atual constituição, que fixou diferenciações expressas no Sistema Tributário Nacional (CF88, arts.145 a 162).

43 CF88, art. 6o.

44 “Um dever de solidariedade fiscal só pode ter como referência a comunidade”, SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano, *in* GRECO, Marco Aurélio, e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*, SP, Dialética, 2005, p. 23.

45 Sobre a projeção do sistema de seguridade social no sistema tributário federal, ver Capítulo 5.2 desta tese.

especificados quantitativamente na lei de orçamento anual, para serem observados pela burocracia estatal. O cidadão e a coletividade - e não o estado - têm direitos e garantias fundamentais: o estado-administração deve estar organizado e exercer metodicamente suas funções fiscais tributárias, no cotidiano da sociedade brasileira e internacional⁴⁶, também para defesa e promoção dos direitos e garantias fundamentais sociais⁴⁷.

As exigências para a legitimação das decisões jurídicas estatais nas sociedades contemporâneas justificam a investigação interdisciplinar posta em curso. O concurso de fatores econômicos, sociais, políticos, na formação concreta⁴⁸ do sistema de lançamento tributário brasileiro demanda controle imediato das decisões da administração fiscal fazendária, a par do controle mediato no processo administrativo fiscal de revisão do lançamento tributário. E isso entendemos possível por meio de sua estruturação metódica⁴⁹, não restrita apenas quanto à discussão legislativa ou julgadora administrativa/judicial de seus limites⁵⁰, mas referida às funções estatais fixadas pela CF88 e leis complementares no sistema de lançamento tributário brasileiro. Na própria dinâmica de formação do sistema tributário por decisões metodicamente

46 Aqui, adotamos a acepção de Hedley Bull, segundo a qual existe sociedade internacional, ou sociedade de estados ” quando um grupo de estados, conscientes de certos valores e interesses comuns, formam uma sociedade, no sentido de se considerarem ligados, no seu relacionamento, por um conjunto comum de regras, e participam de instituições comuns” (in “The Anarchical Society – Study of Order in World Politics. London MacMillan, 1977, P. 9-10).

47 “As liberdades individuais e coletivas dependem da atuação e dos recursos públicos, não menos que os direitos sociais; apóiam-se também elas sobre a cooperação e sobre a contribuição de todos os cidadãos”, SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano, in GRECO, Marco Aurélio, e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*, SP, Dialética, 2005, p.31.

48 Debate interdisciplinar econômico, social, político e cultural concreto, porque institucionalizado nos métodos de produção das decisões jurídicas. Conforme GRAU, Eros Roberto. *Interpretação/aplicação do direito*. SP, Malheiros, 2003, p. 34: “*Interpretar é, assim, dar concreção (= concretizar) ao direito. Neste sentido, a interpretação (= interpretação/aplicação) opera a inserção do direito na realidade; opera a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular; em outros termos, ainda: opera sua inserção na vida.*”

49 A metódica jurídica de F. Müller é uma teoria da argumentação jurídica no domínio do direito e da ciência do direito, conforme MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 281. Também conforme MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Saraiva, 2000, e GRAU, Eros Roberto. *Interpretação/aplicação do direito*. SP, Malheiros, 2003: Estrutura é empregada não apenas como modelo ideal de um todo de relações, em que cada elemento – relação – cumpre no todo – a estrutura – uma função. Tem-se aqui estrutura também como procedimento de concretização da norma-decisão, para o que cumprem função neste itinerário do juízo jurídico 1) o programa da norma contido no texto da norma, que é limite da possibilidade de interpretação, 2) o sentido originário do texto, e 3) as peculiaridades do conjunto de fatos no próprio processo de concretização tidos como diferenciadores circunstanciais do sentido original do texto. Ver também no Capítulo 5.2 e nos capítulos 6 e 7 desta tese.

50 As limitações constitucionais ao poder de tributar, nos artigos 150 e 151 da CF88.

estruturadas, entendemos, reforçar-se-ão, pela sedimentação no tempo, controlabilidade e relativa previsibilidade de seus efeitos.

Em face da problematização referente às transformações nos papéis do estado contemporâneo, exposta no âmbito da teoria constitucional e da teoria do estado, tratamos de responder às questões afetas ao controle das decisões jurídicas da administração fiscal fazendária formadoras do atual sistema de lançamento tributário brasileiro nos procedimentos fiscais. Para tanto avançamos, nos âmbitos de teorias da constituição (Capítulo 1), de teoria política e do estado (Capítulos 2 e 3), de uma teoria dos sistemas e dos sistemas jurídicos (Capítulo 5), de modo a provar nossa hipótese de legitimação e controle metódicos das decisões jurídicas referidas às diferenciações fixadas no Sistema Tributário Nacional da CF88 e leis complementares, para a atuação estatal no exercício da *potestade publica* fiscal fazendária, através do método de concretização jurídica (Capítulo 5), a partir de elementos dogmáticos, teóricos e metódicos de decisão (Capítulo 6), nos procedimentos fiscais fazendários federais (Capítulos 6 e 7).

Respondemos nesta pesquisa às questões suscitadas para comprovar a hipótese aqui formulada por meio de coleta e tratamento de dados de natureza qualitativa. O procedimento de pesquisa consistiu na revisão e análise de fontes primárias e secundárias. As conclusões estão articuladas com o conteúdo de decisões do STF e do Conselho de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda a partir dos anos de 1960 e após a CF88, do texto do Título VI da CF88 (Da Tributação e do Orçamento), do CTN e legislação em matéria constitucional e tributária pertinente ao exercício da *potestade publica* fiscal fazendária⁵¹, mais a Lei Fundamental Alemã (*Grundgesetz* - GG), o Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung*), a lei da jurisdição administrativa da Alemanha (*Verwaltungsgerichtsordnung* - VwGO), a lei do procedimento administrativo da Alemanha (*Verwaltungsverfahrensgesetz* - VwVfG) e legislação administrativa alemã e europeia (“*Staats- und Verwaltungsrecht Bundesrepublik Deutschland mit Europarecht*”).

Nos concentramos a partir da literatura sobre os papéis do estado e o exercício de sua função fiscal fazendária no constitucionalismo contemporâneo ocidental, americano e europeu, a partir da Constituição da República Federal da

51 Capítulos 5, 6 e 7 desta tese.

Alemanha, da Constituição de Portugal e da Constituição da República Federativa do Brasil, conforme a linha de pesquisa em Teoria Constitucional Contemporânea da PUC-Rio.

A coleta das fontes ocorreu da seguinte forma. As fontes primárias - que em sua maioria consistem de textos constitucionais e legislação em matéria de exercício da *potestade publica* administrativa-tributária do Brasil e da Alemanha, mas também de decisões administrativas e judiciais - foram obtidas principalmente por meio de consulta em rede (Internet) aos sistemas informatizados de acesso público (*sites*) de documentação legislativa, judicial e administrativa.

As fontes secundárias - que em sua grande maioria consistem de livros, mas também de artigos de revistas e periódicos - foram obtidas em bibliotecas especializadas⁵², e em núcleos de pesquisa em teoria constitucional, teoria do estado e direito constitucional e tributário aos quais o pesquisador teve acesso institucional⁵³, além de seu acervo pessoal. O acesso institucional aos sistemas informatizados das bibliotecas de universidades e publicações de instituições pesquisadoras brasileiras, norte-americanas e européias, foi capital para a atualização temática no curso dos 4 anos de elaboração da tese.

A recomendação havida por ocasião da qualificação da tese, de incluir no debate o processo administrativo tributário, resultou no Capítulo 4, “Os direitos fundamentais no procedimento fiscal fazendário e no processo administrativo e judicial tributário: a atuação da liberdade originária e da liberdade comunitária”.

52 Dentre as bibliotecas especializadas, citamos a Biblioteca da PUC-Rio, a Biblioteca do Consulado Geral da Alemanha no Rio de Janeiro e a Biblioteca da Deutsch Hochschule für Verwaltungswissenschaft – Speyer (Escola Alemã de Altos Estudos em Ciência da Administração – Speyer).

53 O grupo “Eficácia da jurisdição externa”, da UFF, do qual o pesquisador tomou parte em 2002, permitiu acesso - por intermédio do contato com os pesquisadores do projeto - aos elementos teórico-metódicos da pesquisa (que reúne mais 4 universidades de outros países; Argentina, Suécia e Alemanha (2)), que se debruça, entre outros temas, com o da integração regional (União Européia e Mercosul), disponibilizando contato com idéias e publicações temáticas atuais. Nas reuniões havidas entre 10 e 14 de agosto de 2009, em Speyer, Alemanha, na Deutsch Hochschule für Verwaltungswissenschaft (Escola Alemã de Altos Estudos em Ciência da Administração), em pauta a discussão do projeto de código de jurisdição administrativa internacional, além da recente publicação no Brasil do Código de Jurisdição Administrativa da Alemanha (SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes da; BLANKE, Hermann-Josef; e SOMMERMANN, Karl-Peter [coordenadores]. *O Código de Jurisdição Administrativa (Verwaltungsgerichtsordnung [VwGO])*. RJ, SP, Recife, Editora Renovar, 2009).

Os resultados do estágio de estudos de maio a agosto de 2009 na Escola Alemã de Altos Estudos em Ciência da Administração de Speyer (*Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaft - Speyer*), sob orientação do Prof. Dr. Karl-Peter Sommermann, foram incorporados como Capítulo 7, que consiste numa comparação dos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha segundo os modelos lógicos “conjunto”, “sistema” e “estrutura”, e apresenta exemplificativamente o método proposto na tese.

No Capítulo 1 - situado no debate de teoria constitucional contemporânea, que se inicia com uma breve atualização da temática “liberdade-segurança” e se define em torno dos elementos “liberdade / ações defensivas da liberdade”, e “segurança / ações preventivas de segurança”, mediadores dos papéis e da atuação estatal - posicionamos o curso de nossa pesquisa no campo (1) da atuação estatal brasileira contemporânea na promoção da segurança como seguridade social, e (2) de suas ações preventivas dos riscos sociais (não pontuais, mas continuadas), que são o espaço contemporâneo de exercício do poder político e do poder de polícia administrativo do estado brasileiro em que se insere a atuação fiscal fazendária federal através dos procedimentos fiscais.

No Capítulo 2, que se situa no debate de elementos de teoria da justiça, teoria do direito e de teoria política pelo método desconstrutivista – o qual permite identificar antecedentes e pontos de contato de diferentes áreas humanas do conhecimento, como política, direito e justiça -, posicionamos o curso de nossa pesquisa, de um lado

1) nos elementos fenomenológicos auxiliares de método (o tempo considerado como continuidade não cronológica de suspensão do juízo, horizontes-limite de interpretação de fatos e de textos para decidir), comuns ao desconstrutivismo, em sua abordagem de justiça e direito – e que utilizamos para identificar requisitos de legitimidade da atuação estatal – e aos elementos do método de concretização que propomos para os juízos jurídicos nos procedimentos fiscais fazendários federais; e de outro lado

2) numa avaliação desconstrutivista do pragmatismo político de que derivam as decisões jurídicas, para subsidiar a identificação de possíveis elementos de controle da atuação estatal no exercício de sua função tributária no curso dos procedimentos fiscais fazendários.

No Capítulo 3, que se inicia por um histórico da formação do estado moderno brasileiro e de seu modelo de tributação sob o prisma metodológico do materialismo histórico - para introduzir as noções de capital, recursos, excedentes, produção, extração de tributos, coerção estatal, solidariedade social, que pertinem ao âmbito de atuação do poder de polícia fiscal fazendário - e se situa na articulação dessas noções com as referências fixadas nos dois primeiros capítulos (segurança, seguridade, prevenção, previdência, *potestade publica*, justiça, procedimento, suspensão do juízo político/jurídico, vontade constitucional, processo), posicionamos o curso de nossa tese na compreensão da formação, desenvolvimento e atualidade do modelo de estado brasileiro e de sua exação tributária, com o fim de consolidar as referências contemporâneas de legitimidade na atuação estatal em matéria tributária, que se desdobrarão como elementos de regulação e controle da atuação administrativa posta em curso cotidianamente nos procedimentos fiscais fazendários (capítulos 5, 6 e 7).

No Capítulo 4, que se inicia por um questionamento sobre o resultado do julgamento de Sócrates e se desdobra num debate político-jurídico de teoria constitucional contemporânea dos direitos fundamentais de liberdade, posicionamos o curso de nossa tese nos distintos momentos para o exercício dos direitos fundamentais de liberdade individuais/coletivas e sociais/comunitárias, e seu respectivo comparecimento 1. como conformação de direitos individuais/coletivos nos procedimentos fiscais fazendários, tempo e lugar próprios ao exercício da *potestade publica*, e 2. como restrições aos direitos fundamentais a serem discutidos no processo administrativo/judicial tributário, tempo e lugar próprios ao exercício de direitos subjetivos. Isto para demonstrar a necessidade de elementos de juízo jurídico tributário nos procedimentos fiscais fazendários distintos em relação aos utilizados para juízos jurídicos nos processos administrativos/judiciais tributários.

No Capítulo 5, que se inicia por um debate em teoria de sistemas e dos sistemas constitucionais/jurídicos e passa ao problema dos meios de legitimação das valorações no direito para a construção de um sistema jurídico tributário, posicionamos o curso de nossa tese com elementos do procedimento sistêmico luhmanniano, que serve como elemento fenomenológico auxiliar de método ao trabalho hermenêutico da metódica estruturante do direito, apresentada então

como proposta de método para controle da construção do sistema de lançamento tributário nos procedimentos fiscais fazendários federais.

No Capítulo 6, partimos de uma discussão de elementos dogmáticos de decisão na constituição de obrigações e créditos, para estudar os elementos dogmáticos, teóricos e metódicos de decisão jurídica da administração fazendária federal nos procedimentos fiscais de lançamento tributário, nos quais se opera a valoração de tais elementos dogmáticos pelo trabalho metódico indutivo de estruturação das decisões jurídicas formadoras do sistema de lançamento tributário federal, conforme apresentado no Capítulo 5.

Apresentada a metódica estruturante do sistema de lançamento tributário federal (Capítulo 5) e seus elementos dogmáticos, teóricos e metódicos de decisão (Capítulo 6), no Capítulo 7, partindo de um exame de especificidades do procedimento fiscal fazendário no âmbito do poder de polícia administrativo, levamos a efeito um estudo de direito comparado, considerando os modelos lógicos “conjunto”, “sistema” e “estrutura”, para exemplificar neste painel comparativo o método estruturante das decisões jurídico-tributárias nos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha⁵⁴.

Portanto, nos capítulos 1, 2, 3 e 4 estabelecemos, no âmbito da teoria constitucional, e em vista do câmbio nos papéis do estado contemporâneo, a peculiar necessidade de regulação e controle no exercício de sua função fiscal de lançamento tributário. Pelo cotejo entre estudos correlatos à estatalidade no constitucionalismo brasileiro, norte-americano e europeu-continental⁵⁵, reunimos elementos de teoria constitucional, de teoria da justiça e do direito, e de teoria política e do estado moderno e contemporâneo que ensejem compreensão do fenômeno da normatividade⁵⁶ nos sistemas jurídicos contemporâneos, e no

54 Este estudo comparativo foi apresentado em 15/06/2009 no Kolloquium C 112: "Bedeutung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht in Europa", Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht, Univ. Prof. Dr. Joachim Wieland (Colóquio C112: "Significado das liberdades fundamentais para o direito tributário na Europa", Cadeira professoral para direito público financeiro e tributário, do professor doutor universitário Joachim Wieland), na Escola Alemã de Altos Estudos em Ciência da Administração de Speyer (Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaft – Speyer), sob a orientação do reitor, Prof. Dr. Karl-Peter Sommermann, co-orientador desta tese.

55 Capítulos 1 e 3.

56 Normatividade como procedimento de concretização da norma jurídica e da norma de decisão em casos concretos, a partir de elementos textuais e factuais, daí o método indutivo e o conceito pós-positivista de norma jurídica: "... a norma jurídica não se encontra já pronta nos textos legais; nestes se encontram apenas formas primárias, os textos normativos. A norma só será produzida em cada procedimento particular de solução jurídica de um caso". Ver MÜLLER,

sistema constitucional de lançamento tributário brasileiro. Aqui adotamos a linha zetética⁵⁷ de pesquisa, visando a investigação, demonstração e final escolha de elementos de teoria constitucional⁵⁸, de teoria da justiça e do direito⁵⁹, de teoria política e do estado⁶⁰, e portanto de direito constitucional tributário contemporâneo, em vista da peculiar necessidade de regulação e controle no exercício da função fiscal de lançamento tributário⁶¹. No Capítulo 5, abordamos o problema das transformações no sistema tributário brasileiro resultantes do advento da CF88 e leis complementares, no âmbito das teorias de sistemas⁶² e dos sistemas jurídicos contemporâneos⁶³. Aqui adotamos a linha zetética de pesquisa para fixar elementos de sistemas tributários, e a linha dogmática⁶⁴ de pesquisa jurídica para, investigando fontes primárias – textos das constituições, decisões legislativas e julgadoras administrativas e judiciais estatais a partir dos anos de 1960 e posteriores a 1988 -, exemplificá-los. Fixados elementos de sistemas tributários como concretizados por decisões legislativas, administrativas e

Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 305. Sobre a metódica jurídica proposta por Friedrich Muller, ver também (MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho em direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, também em MÜLLER, Friedrich und CHRISTENSEN, Ralph. “*Juristische Methodik, Band I, Grundlagen Öffentliches Recht*”. Berlin, Dunker & Humblot GmbH, 2004, e em MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*, SP, RT, 2009. Sobre o modelo de concretização jurídica no Brasil, ver GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. SP, Malheiros, 2003). Ver nos capítulos 5, 6 e 7 desta tese.

57 Ver BITTAR, Eduardo C.B., *Metodologia da pesquisa jurídica*. SP, Saraiva, 2001, p. 154-155.

58 Capítulo 1.

59 Capítulo 2.

60 Capítulos 2 e 3.

61 Capítulo 4.

62 BERTALANFFY, Ludwig von. *Teoria geral dos sistemas*. Petrópolis, RJ. Ed. Vozes, 1973. MATTOS, João Metello de. *A sociedade do conhecimento – da teoria de sistemas à telemática*. Brasília, DF. UnB Editora & ESAF- Escola de Administração Fazendária, 1982. LUHMANN, Niklas. “*Systemtheoretische Argumentationen: Eine Entgegnung auf Jürgen Habermas, in Theorie-Diskussion Jürgen Habermas/Niklas Luhmann – Theorie der Gesellschaft oder Sozialtechnologie: Was leistet die Systemforschung?*”. Frankfurt am Main, Suhrkamp Verlag, 1971. Ver também BRITO, Marcos Antonio Bezerra. *Apointamentos sobre métodos de trabalho em direito constitucional tributário: o sistema constitucional tributário na visão de ciência de autores e decididores*. RJ. PUC-Rio, 2005, dissertação de mestrado, Capítulo I.

63 CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989. Também ZIPPELIUS, Reinhold. Aspectos de teoria dos sistemas, in *Teoria Geral do Estado*. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. Também LUHMANN, Niklas. *Social Systems*. Califórnia, Stanford University Press, 1995, *Sociologia do direito*. RJ, Tempo Brasileiro, 1983, vol. I, e *Sociologia do direito*. RJ, Tempo brasileiro, 1985, vol. II. Também TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa. Fundação Calouste Gulbenkian, 1993. No Brasil, sobre sistemas constitucionais tributários, ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP. Saraiva, 2004, e TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. RJ. Forense, 1986. Ver também BRITO, Marcos Antonio Bezerra. *Apointamentos sobre métodos de trabalho em direito constitucional tributário: o sistema constitucional tributário na visão de ciência de autores e decididores*. Dissertação de mestrado. RJ. PUC-Rio, 2005, Capítulo I.

64 Ver BITTAR, Eduardo C.B., *Metodologia da pesquisa jurídica*. SP, Saraiva, 2001, p. 155-156.

judiciais, ainda no Capítulo 5 apresentamos elementos da teoria estruturante das decisões jurídicas como proposta de estruturação do sistema federal de lançamento tributário, cujos componentes dogmáticos, teóricos e metódicos de decisão são levantados e discutidos no capítulo 6 e apresentados segundo a metódica estruturante no capítulo 7, pela comparação exemplificativa dos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha, painel bilíngüe (inglês-alemão) apresentado em 15 de julho de 2009 na disciplina “Kolloquium C 112: "Bedeutung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht in Europa" (Significado das liberdades fundamentais para o direito tributário na Europa), disciplina comum de mestrado e doutoramento do curso de pós-graduação da Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaft – Speyer (Escola Alemã de Altos Estudos em Ciência da Administração – Speyer).

Em suma, nos capítulos 5, 6 e 7 demonstramos - a partir das conclusões havidas nos capítulos 1, 2, 3 e 4, de um estudo de elementos dogmáticos, teóricos e metódicos de decisão e de um estudo comparativo dos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha - que uma solução para a necessidade de controle das decisões jurídicas da administração fazendária federal, no âmbito do atual sistema de lançamento tributário brasileiro em formação após 1988, pode ser alcançada pela concretização metódica cotidiana⁶⁵ das diferenciações sistêmicas fixadas no Sistema Tributário Nacional da CF88 e do CTN. Desse modo pretendemos encetar, na formação do sistema de lançamento tributário em curso com a CF88 e leis complementares, um procedimento de legitimação das decisões da administração fazendária estatal que proporcione controle no exercício de sua função fiscal tributária.

A finalidade desta tese sobre o poder de polícia fiscal fazendário é propor um método de trabalho para a administração fazendária federal (Capítulos

65 Sobre concretização metódica de normas jurídicas, conforme MULLER, Friedrich. Métodos de trabalho do direito constitucional. SP. Max Limonad, 2000, MÜLLER, Friedrich und CHRISTENSEN, Ralph. “*Juristische Methodik, Band I, Grundlagen Öffentliches Recht*”, Berlin, Dunker & Humblot GmbH, 2004. Também GRAU, Eros. Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. SP, Malheiros, 2003. Também conforme ZIPPELIUS, Reinhold, citando LUHMANN, Niklas. Aspectos de teoria dos sistemas, in Teoria geral do estado. Lisboa. Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 23-24: “As ações dos indivíduos estão ligadas permanentemente mediante a comunicação plena de sentido. Estes sistemas de relações sociais (como os sistemas jurídicos) reconstituem-se continuamente de maneira reflexiva. Com fundamento e mediante o recurso às estruturas pré-existentes orientadas por um sentido (p. ex., à ordem constitucional), são modificados os atuais conteúdos de sentido orientadores de conduta (p.ex., as normas jurídicas) e produzidos outros novos, transmitidos pela comunicação.”

5, 6 e 7) que atenda aos requisitos de legitimidade de suas decisões nos procedimentos fiscais (Capítulos 2, 3 e 4), à vista das novas tarefas do estado constitucional contemporâneo brasileiro (Introdução e Capítulo 1), fixadas pela CF88 no modelo de tributação estatal (Capítulos 3 e 5), o qual alterou o sistema de lançamento tributário federal (Capítulo 5).