

5

As transformações no sistema tributário brasileiro contemporâneo e no sistema de lançamento tributário federal

5.1

Introdução: O direito tributário brasileiro como sistema e como norma de decisão

Propomo-nos, neste capítulo, identificar e debater as transformações sistema tributário brasileiro no âmbito das teorias de sistemas, dos sistemas jurídicos contemporâneos e da constituição brasileira de 1988 (CF88), de modo a desdobrá-las até os itinerários de elaboração das decisões da administração fazendária como elementos teóricos, dogmáticos e metódicos de concretização do direito estatal nos procedimentos fiscais fazendários. Para tanto, este estudo alcançará também 1) um exame da visão de direito, sistema e interpretação constitucional tributária nas decisões do STF, 2) um debate acerca da densidade valorativa dos princípios constitucionais expressos, 3) o intento de práxis metódica constitucional tributária em decisões do STF, 4) um debate dos meios de legitimação da atuação estatal no exercício de sua função fiscal fazendária, e 5) a apresentação da metódica estruturante do direito referida ao sistema de lançamento tributário brasileiro, e será complementado pelo estudo de elementos dogmáticos, teóricos e metódicos de decisão no Capítulo 6, e exemplificado no estudo comparativo dos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha, no Capítulo 7.

5.2

Sistemas, sistemas jurídicos, e sistema tributário nacional: a tributação como prática de ciência e como ciência prática

Conforme LARENZ, Karl Larenz, “Metodologia da Ciência do Direito”, Lisboa, C.Gulbenkian, 1997, p. 230,

“o contributo inquestionável da Jurisprudência dos conceitos foi a elaboração de um sistema conceitual abstrato, que era construído de acordo com o princípio da subordinação de conceitos cada vez mais especiais aos de extensão muito ampla¹, mas de cada vez mais escasso conteúdo, e que devia permitir atribuir a cada conceito não apenas o seu “lugar” no seio do sistema no seu conjunto, mas também subsumir situações de fato concretas às previsões normativas da lei e, assim, determinar a situação jurídica”.

No entanto,

“... já ninguém espera hoje deste sistema um contributo para a solução de problemas jurídicos em aberto, mas, quando muito, um mais fácil achamento das normas legais que sejam em cada caso decisivas. A sua importância nesta perspectiva não deveria ser menosprezada; no entanto, não justifica por si só os empenhos da Jurisprudência no sentido de ganhar perspectivas sistemáticas”².

Além desse sistema de conceitos, pode-se distinguir por outra via, quanto ao sistema tributário nacional, o que seria um “sistema externo”³, representado pelas expressões do CTN e da CF/88, e um “sistema interno”⁴, como ordem axiológico-teleológica⁵, é dizer, um sistema tributário que se constituiria também num direito tributário casuístico, que a longo prazo tornaria as resoluções particulares racionalmente comprováveis de modo a perceber-se a orientação por critérios no todo das decisões, ou seja um “sistema”, pela repetição de um processo circular de descoberta de problemas tributários, formação de princípios tributários a partir das decisões e afinal a consolidação do sistema⁶. Assim, os princípios jurídico-tributários e não os conceitos abstratos - expressos na legislação e na constituição - seriam os fatores genuínos de formação do sistema, como soluções de problemas generalizadas.

Mas para este intento – o de formar um sistema tributário a partir de decisões jurídicas -, entendemos que se faz necessária a introdução de um método,

1 Sobre âmbito de aplicação, ver também MÜLLER. Friedrich. Métodos de trabalho do direito constitucional. SP, Max Limonad, 2000, p. 57 e 58, e no Capítulo 5.6 desta pesquisa.

2 LARENZ, Karl Larenz, “Metodologia da Ciência do Direito”, Lisboa, C.Gulbenkian, 1997, p. 230.

3 Cf. LARENZ, Karl, “Metodologia da ciência do direito”, Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1997, p. 621 e ss., e Canaris, Claus-Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989, p. 26 e ss.

4 Cf. LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1997, p. 674 e ss.

5 Ver CANARIS. Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989, p. 66 e ss.

6 ESSER, Josef, “Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, 1956, 4a. ed., 1990, citado por LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1997, p. 232.

de um itinerário controlável das decisões, para regular os procedimentos fiscais fazendários de concretização das normas tributárias levados a efeito pela administração (e em última apreciação, não nesta tese, eventualmente pela jurisprudência administrativa e/ou judicial) - e a delimitação de um objeto - fenômeno da produção da norma jurídico-tributária⁷ -, projetando-se deste modo a pretensão de validade e cientificidade das decisões administrativas (e também, mas não nesta tese as decisões legislativas e judiciais) em matéria tributária. Isto porque o chamado sistema tributário externo estabelece apenas o ponto de partida e o ponto de vista ordenador, não porém medidas efetivas de controle para as decisões.⁸

O sistema tributário nacional⁹ e o sistema de seguridade social¹⁰ atendem a diretivas constitucionais específicas para a atuação do executivo estatal, difratando-se assim, na estrutura do sistema jurídico, dos sistemas de direito privado. Vale aqui a assertiva de Humberto Ávila, de que

“... Um sistema jurídico é caracterizado, sobretudo, por seus elementos e suas relações. Os elementos de um sistema jurídico são as normas jurídicas. Parte das relações que entre elas existem é estabelecida pela própria constituição, especialmente por meio da fixação de uma hierarquia ou de um subsistema. A totalidade dessas relações forma a estrutura de um sistema jurídico, que estabelece como as normas jurídicas são ou devem ser ordenadas. Princípios estruturantes de um estado são os princípios diretivos da sua constituição. Por isso, pode-se dividir – didaticamente – as distinções de ambos os sistemas em dois grupos: as diferenças que dizem respeito à estrutura do sistema e aquelas que tratam dos elementos do sistema. As primeiras podem ser denominadas de diferenças estruturais; as segundas, de diferenças normativas. As diferenças estruturais tratam das distinções fundamentais da sistemática jurídica.”¹¹

Portanto os princípios constituintes da atuação¹² e das tarefas¹³ do estado brasileiro são as diferenciações estruturais fixadas hierarquicamente e desde logo nos subsistemas constitucionais tributário e da seguridade social.

7 A partir de elementos de uma teoria pós-positivista da norma jurídica, segundo a qual a norma não existe já nos textos legislativos, senão que é construída em cada caso em procedimentos decisórios. Ver MÜLLER, Friedrich. Teoria estruturante do direito. SP, RT, 2009.

8 Ávila, Humberto Bergmann. Sistema constitucional tributário. SP, Saraiva, 2004, p. 561.

9 O Sistema Tributário Nacional, CF88, arts. 145 a 162.

10 CF88, arts. 194 a 204, o sistema de seguridade social.

11 ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. SP, Saraiva, 2004, p. 3/4.

12 Sobre atuação estatal, vimos em 2.1, Uma introdução genealógica da potestade publica fazendária: a co-existência dos indivíduos e do Estado.

13 Sobre tarefas do estado, vimos em 2..4.2, Legitimação dos princípios pela prática: a atuação do poder-dever do estado-administração cria o direito no cumprimento de suas tarefas constitucionais,

É de notar-se na CF/88 um subsistema constitucional tributário expresso¹⁴, no qual os critérios de relação entre os seus elementos – os textos de normas de direito tributário elaborados pela legislação e as normas concretizadas pela administração e pela jurisdição – encontram-se desde logo explicitados. Porque o poder público é poder-dever que somente atua regulado, os princípios estruturantes - regentes da totalidade de relações do sistema - e os critérios de relação entre os elementos do sistema tributário necessitam estar desde logo explicitados na regulação (diferenças estruturais e normativas, na formulação *supra* de Humberto Bergmann Ávila): assim estão os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar, a repartição do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (do art. 145 ao art. 162).

As normas dos subsistemas constitucionais tributário e da seguridade social cumprem portanto uma peculiar e especificada função na estrutura do sistema jurídico brasileiro que, entendemos, atende a uma racionalidade primordialmente sistêmica¹⁵, posta na elaboração legislativa e na concretização das normas tributárias pela administração e jurisdição, e não uma racionalidade ético-discursiva, que entendemos preponderar nos sistemas jurídicos não alcançados pelas diferenças estruturais ou normativas constitucionalizadas para a concretização dos sistemas tributário e securitário pelo exercício do poder de tributar¹⁶.

Porque a concretização dos sistemas tributário nacional e da seguridade social esteja a cargo de titulares de funções de estado, dificilmente há falar-se, segundo entendemos, antes de uma construção sistemática metódica, de princípios implícitos¹⁷ no sistema constitucional tributário brasileiro. E é no sentido de uma metódica do procedimento fiscal fazendário federal que se direciona esta pesquisa. Completamos a seguir esta unidade 5.2 (Sistemas, sistemas jurídicos, e sistema tributário nacional: a tributação como prática de ciência e como ciência prática) com um exame da visão de direito, de sistema e de

e em 2.4.3, A legitimação do exercício do poder-dever estatal pelo cumprimento de suas tarefas fixadas na constituição e na legislação tributária.

14 CF88, arts. 145 a 162, o sistema tributário nacional.

15 Ver *infra*, 5.5.1. A legitimação das valorações no direito pelo procedimento sistêmico luhmanniano.

16 Ver *infra*, 5.5.2..

17 GRAU, Eros Roberto. Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. SP, Malheiros, 2003, p.43 e 44.

interpretação nas decisões dos titulares de função de estado do Supremo Tribunal Federal.

5.2.1

Direito, sistema e interpretação constitucional tributária pelo STF¹⁸

Embora sem o fio condutor de uma *práxis* coerente, o Supremo Tribunal Federal decidiu-se por uma “interpretação sistemática”, pelo cotejo de artigos / parágrafos / incisos / alíneas da CF88 considerando o “sistema tributário nacional” desta, com aparente indistinção do sistema tributário nacional do CTN, pois a mesma conclusão – de que “o IPTU tem caráter real” – poderia da mesma maneira ser deduzida pela “interpretação” sistemática dos textos das normas do CTN¹⁹. Aí, a interpretação sistemática do sentido ou da finalidade contidas nos textos do CTN ou da CF88 poderia resultar naquela mesma conclusão, a de que o IPTU tem caráter real. Já no RE 70959/SP, relator Min. Xavier de Albuquerque, julgamento de 27/11/1973, Segunda Turma, o sistema tributário nacional refere-se à interpretação do texto da constituição²⁰.

Aliada à interpretação sistemática de textos de normas, opta eventualmente o STF pela “teoria objetiva”. Segundo o RE 146615/PE, a vontade objetivada do legislador tributário, expressa na prescrição legal (regra constitucional transitória inserta no art. 34, parágrafo 12, que preservou a

18 BRITO, Marcos Antonio Bezerra. Apontamentos sobre métodos de trabalho em direito constitucional tributário: o sistema constitucional tributário na visão de ciência de autores e decididores. RJ. PUC-Rio, dissertação de mestrado, 2005.

19 RE 153771/MG - Relator: Min. Moreira Alves, julgamento de 05/09/1997, Tribunal Pleno. Ementa: - IPTU. Progressividade. – “No *sistema tributário nacional* é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A *interpretação sistemática* da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido”.

20 Ementa: “Imposto de vendas e consignações sobre café, cobrável até 30.6.67. A constituição de 1967 não revogou a norma transitória do art. 5 do decreto-lei n. 28/66, baixada na conformidade do disposto no par.1. do art. 26 da emenda constitucional n.18/65 e destinada a regular a implantação do novo *sistema tributário nacional*, instituído pela referida emenda e mantido, no essencial, pela mesma constituição. Recurso extraordinário não conhecido”.

exigibilidade do empréstimo compulsório instituído pela lei n. 4.156/1962, com as alterações posteriores, até o exercício de 1993, como previsto no art. 1º da lei 7.181/83), deu a medida para a interpretação dessa mesma prescrição, tal como essa vontade resultou do teor literal da determinação legal (do texto legal) e do nexos de sentido no qual esta se encontrava (do sistema)²¹. Portanto, ao objetivo da interpretação de identificar a vontade do legislador objetivada na lei, servem aqui as interpretações a partir do teor literal do texto da norma (interpretação gramatical), a partir do seu nexos (interpretação sistemática). Além destes dois critérios, apontados no exemplo do RE 146615/PE, utilizou o STF para “identificar a vontade do legislador” a interpretação dos textos das normas a partir da sua finalidade (interpretação teleológica), na ADI 712 MC/DF, de 07/10/1992²².

Portanto a noção de sistema é empregada nas decisões do STF ora para referir-se a um método de interpretação de textos, ora para referir-se aos textos de normas do CTN ou da CF88, que explicitam origem (divisão do poder político entre os entes tributantes), alcance e limites das suas relações: a noção de sistema operada é a explicitada a partir dos próprios textos, que reúnem os elementos num conjunto - os textos de normas no CTN ou no STN da CF88 – sob relações de coordenação ou subordinação. A perspectiva sistêmica é mais objeto de aplicação em interpretação de textos de normas que de reflexão metódica no trabalho do STF.

21 Ementa: Recurso Extraordinário. Constitucional. Empréstimo Compulsório em favor das Centrais Elétricas Brasileiras S/A - ELETROBRAS. Lei n. 4.156/62. Incompatibilidade do tributo com o *sistema constitucional* introduzido pela constituição federal de 1988. Inexistência. Art. 34, par. 12, ADCT-CF/88. Recepção e manutenção do Imposto Compulsório sobre Energia Elétrica. Integrando o *sistema tributário nacional*, o empréstimo compulsório disciplinado no art. 148 da constituição federal entrou em vigor, desde logo, com a promulgação da constituição de 1988, e não só a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte à sua promulgação. A regra constitucional transitória inserta no art. 34, par.12, preservou a exigibilidade do empréstimo compulsório instituído pela lei n. 4.156/1962, com as alterações posteriores, até o exercício de 1993, como previsto no art. 1. da lei 7.181/83. Recurso extraordinário não conhecido.

22 ADI 712 MC/DF, de 07/10/1992, tribunal pleno: “O exercício do poder tributário, pelo estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais ... O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação (finalidade – a interpretar-se teleologicamente). ... Nada impede o poder público de reconhecer, em texto formal de lei, a ocorrência de situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes e de adotar, no plano do direito positivo, as providências necessárias à cessação dos efeitos onerosos que, derivados, exemplificativamente da manipulação de índices, hajam tornado mais gravosa a exação tributária imposta pelo estado (grifos e parêntesis deste mestrando).

Em menor escala e importância, notadamente em matéria tributária constitucional, de maior rigidez usual, eventualmente intenta o intérprete decisor constitucional tributário, a partir dos materiais legais em interpretação histórica, apreender em conjunto, complementando-se e sustentando-se reciprocamente, aquela vontade usualmente originária do constituinte/legislador. Para êxito desse esforço de objetividade tem ele os materiais legais mais como subsídio, sendo considerados em seu conjunto no seu eventual sentido unívoco de permitir inferir o "conteúdo objetivo da lei": a vontade do constituinte/legislador tributário é considerada na interpretação se encontrada em expressão suficientemente formulada na própria lei, isto é, no seu texto. Assim, eventualmente também combinadas as modalidades histórica e genética da interpretação, o decisor constitucional e tributário atende a uma seqüência racional e em princípio inafastável de vias individuais de interpretação, tendo como critérios de acesso argumentos: 1º a partir dos materiais legais – os textos de normas -, e 2º com vistas às interpretações gramatical, sistemática, teleológica (e, quanto ao tema abordado, histórica). O intérprete / decisor constitucional tributário não iguala as representações subjetivas dos constituintes / legisladores tributários (*telos*) ao conteúdo objetivo das leis (*ratio*). Daí porque, especialmente em matéria constitucional tributária, uma certa ênfase recaia sobre o chamado teor literal (interpretação gramatical, ou restritiva) e sobre o nexo de sentido da determinação legal (interpretação lógica), intentos em que ainda não é instado o intérprete-decisor constitucional tributário a atribuir um conteúdo jurídico aos conceitos enunciados no texto da norma.

No RE 336.134-1 RS, 23/10/2002 foram cogitados individualizadamente pelo intérprete-decisor constitucional tributário os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da igualdade, aqui ainda tomados sem atribuição de conteúdo normativo eventualmente ingressado do âmbito dos textos das normas constitucionais tributárias sob foco (âmbitos econômico-financeiro – custeio, arrecadação, absorção da capacidade de consumo ou poupança -, social – previdência e assistência sociais - e político-governamental de planejamento e execução do orçamento), mas tão somente dentro de uma racionalidade formal positiva ou negativa de subsunção dos “fatos” (“*situações diversas*”) no curso do processo emergidos, aos princípios ali cogitados, interpretados lógico-formalmente porque não colidentes nas hipóteses

levantadas²³: neste caso, teriam invocado uma *ratio* ou um *telos* - e esboçado aporte de alguma normatividade econômica no juízo jurídico-constitucional tributário de subsunção - os votos vencidos²⁴.

O ponto de partida do intérprete-decididor constitucional tributário é portanto o teor literal do texto da norma a ser concretizada (prescrição concretizanda²⁵) na busca de alternativas defensáveis de solução, em toda e qualquer concretização prática de normas. Eventualmente no entanto, na formulação do "nexo de sentido" (no qual a prescrição em questão estaria em relação de pertinência), os aspectos sistemáticos e teleológicos têm maior peso. É assim que o intérprete-decididor constitucional tributário empenha-se prioritariamente em identificar a pertinência ou impertinência, compatibilidade ou incompatibilidade do texto da norma com outras prescrições e o objetivo visado pela regulamentação legal parcial ou na sua totalidade, a emergir deste cotejo um mesmo ou diferentes nexos de sentido²⁶. Notadamente a partir de 1988 o teor

23 RE 336.134-1 RS, 23/10/2002, tribunal pleno: 1o. folhas 659/660, voto do relator Min. I. Galvão: ... “Como se vê, trata-se de situações diversas que, por si sós, justificam o tratamento diferenciado (princípio da isonomia)”, e 2o. folha 662, voto Min. Gilmar F. Mendes: ... “No caso em apreço, mostrou-se claramente que não há lesão ao princípio da isonomia, porque o benefício foi concedido a empresas que preenchem os requisitos devidos, e que não há *descrimen arbitrário*”.

24 RE 336.134-1 RS, 23/10/2002, tribunal pleno, 1o. folha 668, voto divergente Min. Carlos Veloso: “Violou-se, com tal modo de proceder, o princípio da igualdade. Para que tal não ocorresse, deveria o legislador ter concedido outro tipo de benefício, em razão do aumento da alíquota às empresas não lucrativas. Porque, não custa repetir, o benefício foi concedido *em razão* da majoração da alíquota (*ratio*). A lei deveria ter estabelecido, portanto, que somente as empresas lucrativas é que deveriam estar submetidas à alíquota majorada, gozando, em contrapartida, do benefício fiscal”. ... “A lei aplicou maus tratos ao princípio isonômico porque tratou desigualmente contribuintes em situação equivalente: concede um benefício, em razão da majoração da alíquota, a contribuintes que a situação equivalente é esta: as empresas, as lucrativas e as não lucrativas, pagarão a contribuição à alíquota majorada. Bem por isso, gozarão do benefício da dedução. Todavia, somente as empresas lucrativas é que vão gozar do benefício. ”; e 2o. folha 677, voto Marco Aurélio: “No mais, pela primeira vez, tem-se compensação de valores decorrentes de tributos diversos. Vale dizer: o ônus resultante de um tributo é diminuído mediante dedução do que devido em face de outra contribuição. Entretanto, isso aconteceu, não de forma linear, mas de forma específica e a beneficiar, justamente, aqueles que apresentam condições – capacidade contributiva – para melhor financiarem a Previdência social. Ao majorar-se a alíquota da COFINS de 2 para 3%, considerou-se o princípio isonômico de maneira inversa. Entre a outorga do benefício a empresas em dificuldade, a empresas que não apresentem lucro e àquelas que se mostram com saúde econômica e financeira invejável, *há de entender-se*, se assim fosse possível – com alijamento, até mesmo, da ordem jurídica em vigor – *pela necessidade de socorrer as primeiras*” (*telos*).

25 MÜLLER, Friedrich. Métodos de trabalho do direito constitucional, SP, Max Limonad, 2000.

26 RE 276428 RJ, DJ de 06/11/2003: “Delineou-se assim a orientação fixada pelo Tribunal – da não recepção da contribuição do IBC pela Carta atual ... Vê-se, pois, que o DL2.295/86 é incompatível com o *sistema tributário nacional* inaugurado com a Carta da República de 1988 ...” (quanto a aspectos sistemáticos), e RE 232014 SP, DJ de 25/04/2001: “... a progressividade do IPTU , embora autorizada pela Constituição Federal, guarda *objetivo específico*, referente à garantia do cumprimento da função social da propriedade, na forma e condições estabelecidas pela própria Constituição.” (quanto a aspectos teleológicos e de adequação).

literal das normas constitucionais tributárias é tratado como fator ainda determinante, mas relativamente de menor fecundidade pelo STF²⁷.

Portanto temos como critérios de concatenação lógica e de justificação das decisões constitucionais tributárias que, em princípio, o texto da norma é tratado cronologicamente como primeira instância entre alternativas de solução a serem consideradas, e materialmente como limite de alternativas admissíveis de solução; e que intenções de regulamentação do legislador, embora cogitáveis, mas que não foram expressas em um unívoco texto da norma, devam ser desconsideradas na interpretação da norma; e ainda que uma interpretação *contra legem*, uma interpretação pela qual portanto se atribuísse um sentido contrário a uma lei unívoca no seu teor literal e no seu sentido, nesta ótica lógico-formal característica no positivismo jurídico-legal, embora seja eventualmente cogitada²⁸, não seja admitida.

5.3

O problema da legitimação das valorações no direito e da construção do sistema constitucional tributário jurídico / normativo

No intento de buscar referências para identificar e cotejar métodos de trabalho em direito tributário, passamos neste sub-capítulo ao problema da legitimação das valorações²⁹ no direito, e no direito tributário, em vista das diferenciações fixadas pela CF88 nos sistemas tributário nacional e da seguridade social. Para tanto, inicialmente empreenderemos um breve exame de elementos de

27 AI 237951 PR, DJ de 10/10/2001: “Consoante já decidiu o Excelso Pretório, a imunidade deve ser interpretada de forma ampla, não podendo o legislador ordinário ou complementar estabelecer restrições a este benefício (neste sentido: RE 174.476-6/SP). No caso, não há que se falar em contrariedade à norma constitucional invocada, uma vez que, na passagem do produto industrializado do fabricante à empresa exportadora, não ocorre fato gerador do ICMS, configurando assim hipótese de imunidade tributária estatuída pela Carta Magna, obrigatória para os legisladores federais e estaduais, os quais *não poderão estabelecer restrições para o exercício deste direito.*”

28 RE 336.134-1 RS, 23/10/2002, tribunal pleno, voto M.Aurélio, folha 677: “Ao majorar-se a alíquota da COFINS de 2 para 3%, considerou-se o princípio isonômico de maneira inversa. Entre a outorga do benefício a empresas em dificuldade, a empresas que não apresentem lucro e àquelas que se mostram com saúde econômica e financeira invejável, há de entender-se, se assim fosse possível – *com alijamento, até mesmo, da ordem jurídica em vigor* – pela necessidade de socorrer as primeiras.”

29 Introdutório sobre valoração e intenção, direito e justiça, vimos em 2.3. A desconstrução da força do direito fundada na mística da autoridade (Ensaio sobre o texto “Force of law: the “mystical foundation of authority””, de Jacques Derrida, e 2.4.1. Significado e intenção nas tarefas constitucionais do estado.

método na jurisprudência constitucional tributária do STF. Em seguida abordaremos, refletidas no sistema constitucional tributário legislado, as tendências contemporâneas de legitimação procedimental do direito de Niklas Luhmann (procedimento sistêmico, 5.5.1) e de Jürgen Habermas (procedimento ético-discursivo, 5.5.2), presentes nas teorias pós-positivistas do direito, como a teoria da argumentação jurídica de Robert Alexy e a teoria estruturante do direito proposta por Friedrich Müller³⁰, cuja metódica jurídica propomos nesta tese para os procedimentos fiscais fazendários federais.

5.3.1

Sobre o intento de *práxis* metódica da jurisprudência constitucional tributária do STF³¹

O interesse da segurança jurídica só fragilmente poderia ser garantido na *práxis* decisória da jurisprudência constitucional tributária pelo recurso às decisões antecedentes de enunciados semelhantes anteriores à CF/88, pois lá interpretar a lei e a constituição tributárias significava apenas interpretar seus textos. Com o advento da CF88 a jurisdição constitucional brasileira tem considerado que os princípios de direito, trazidos para o texto constitucional, não mais como dantes possuem caráter subsidiário. Assim, o exercício hermenêutico jurídico tal como consagrado no Brasil por C. Maximiliano, L. França e Celso R. Bastos entre outros, servia-se (e ainda serve validamente e em larga medida aos juristas atuais) de uma racionalidade analítica dos termos, da sintaxe e sistematização dos textos legais, aí esgotando-se – principalmente pelo recurso aos cânones savignianos de interpretação dos textos das normas – a normatividade tributária constitucional e/ou legal na persecução de uma “vontade” subjetiva do legislador ou da própria norma positivada, ambas consideradas preexistentes ao caso decidendo, cabendo ao decisor a cognição, nas situações concretas, daquela “vontade” através da interpretação dos textos legais/constitucionais.

30 No Brasil, a atribuição de pós-positivistas às propostas de Robert Alexy e de Friedrich Müller, ver em BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. SP, Malheiros, 2000, p. 248.

31 31 BRITO, Marcos Antonio Bezerra. Apontamentos sobre métodos de trabalho em direito constitucional tributário: o sistema constitucional tributário na visão de ciência de autores e decisores. RJ. PUC-Rio, dissertação de mestrado, 2005.

A permanência funcional desta hermenêutica já agora após a CF/88 é residual à nova principiologia constitucional, que é expressão dos objetivos da sociedade brasileira contemporânea, hoje organizada num estado de direito constitucional.

No campo financeiro-tributário, além das tradicionais limitações constitucionais ao poder de tributar - já agora consideradas quanto às imunidades tributárias que alcançam o mínimo existencial correspondente à dignidade da pessoa humana - têm sido encetados pelo orçamento participativo e pela responsabilidade fiscal, vetores externos de controlabilidade da atividade financeira do estado, referidos à função fiscal da tributação e à cidadania fiscal, avançando além dos vetores internos de controlabilidade das decisões, já antes da CF/88 existentes, e ainda algo manipuláveis pelo recurso àquela racionalidade analítica de busca da vontade do legislador constitucional / infraconstitucional tributário ou da norma constitucional / legal tributária positivada, a subsidiar juízos de legalidade / ilegalidade, constitucionalidade / inconstitucionalidade – explicitados predominantemente apenas nas formas lógicas com que são justificadas as decisões, não porém quanto ao itinerário resultante naquele conteúdo, mérito do caso eventualmente sob apreciação, presumindo-se válido no “livre convencimento” do estado-decididor para dizer o direito.

Esses vetores externos de controlabilidade da atividade financeira do estado, referidos à função fiscal da tributação e à cidadania fiscal, apresentam-se também - embora em dimensão menor e mais especificamente direcionada - nos princípios constitucionais financeiro-tributários. No entanto sua normatividade não aporta num exercício hermenêutico de subsunção ou atribuição de conteúdos jurídicos a conceitos abertos, indetermináveis aprioristicamente, apenas pela interpretação de textos eventualmente referida a um ponto cronológico do passado de elaboração ou reelaboração constituinte. A hermenêutica contemporânea não se esgota em elementos cognitivos de interpretação e dicção neutra do direito: porque o intérprete se inclui na experiência de concretização do direito pela estruturação de sua decisão em um caso jurídico, coexistem na produção das decisões jurídicas elementos cognitivos e volitivos. Os elementos estruturantes da norma jurídica atuam conjuntamente no trabalho efetivo dos juristas de um modo

ao qual se atribui normatividade³². Então a normatividade do direito não é apenas conceitual: ela é procedimental, e portanto histórica³³, é dizer aberta à dimensão temporal. A norma jurídica não é dada pelo legislador, não está nos textos das leis, mas é resultado de um procedimento de concretização, que como *law in action*, inclui o sujeito na situação jurídica decisória³⁴.

Mas só por meio de uma metódica – é dizer através da prática de itinerários dos juízos jurídicos que possam ser descritos, e portanto verificados - é possível distinguir entre a interpretação e o desenvolvimento do direito³⁵. Para tanto, vale nesse passo notar a distinção entre os métodos dedutivo-conceituais de conhecer e dizer o direito, que procuram aplicar uma corrente epistemológica geral (um discurso sobre o saber) ao campo dos objetos do direito (sejam a teoria pura do direito ou a fenomenologia jurídica), e o método empírico-pragmático (indutivo)³⁶ com que a teoria estruturante do direito e sua metódica jurídica (ou metódica jurística, *Juristische Methodik*, de Friedrich Müller) procuram iniciar junto aos problemas práticos de concretização das normas jurídicas. Tendo como ponto de partida casos jurídicos e como modo de proceder inicial a indução, a metódica jurídica dispõe de figuras metódicas - o programa da norma e o âmbito da norma – com que descreve um proceder através de juízos parciais acerca da norma e dos fatos, é dizer um itinerário de juízo que se coloca metaforicamente como uma elipse, numa trajetória entre os juízos parciais situados nas figuras metódicas programa da norma e âmbito da norma, diferentemente do conhecido “círculo hermenêutico” com que se descreve uma trajetória do juízo jurídico entre “direito” e “realidade” ou “norma” e “fato”³⁷. No entanto, entendemos no âmbito desta tese que não existe “relação” entre “direito” e “realidade” expressável com caráter geral de duas entidades independentes entre si³⁸: no curso dos procedimentos de decisão é que emergem os nexos, as conexões da realidade com o direito que estruturam a solução de um caso jurídico. Passos controláveis de

32 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 15.

33 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 47.

34 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 55.

35 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*, p. 76.

36 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009; e *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 14. *A concepção estruturante da teoria e dos métodos é empírico-pragmática*.

37 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, pp. 260-261.

38 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*, p. 29.

reflexão não podem ser representados apenas por conceitos³⁹, mas indutivamente e através da descrição dos juízos parciais situados nas figuras metódicas, nas quais detalham-se e diferenciam-se as valorações feitas pelo operador do direito mais racionais daquelas inevitavelmente menos racionais, ordenando-as hierarquicamente em importância, segundo sua aproximação aos limites lingüísticos dos textos legais e o estado democrático de direito, para fundamentar sua decisão jurídica⁴⁰.

A normatividade dos princípios financeiros-tributários constitucionais expressos é portanto procedimental, estruturante⁴¹ e referida à função fiscal e à cidadania pelo exercício de concretização constitucional tributária, dos dados fornecidos pelo programa da norma constitucional contido em seu texto, pelo âmbito da norma constitucional (p.ex. âmbitos financeiro e tributário, mais nítidos vetores de controlabilidade), e pelas peculiaridades do conjunto de fatos antecedentes, concomitantes e projetantes no procedimento de concretização (portanto integrativo e de duração), exercício que inclui como recurso auxiliar também o exercício hermenêutico (analítico e pontual no tempo) de interpretação de textos legais / constitucionais, nos casos-limite diretamente afetos aos dispositivos-princípios do sistema tributário nacional. A metódica estruturante do direito opera, no entanto, um procedimento indutivo, e não dedutivo, a partir do direito positivo

“com suas estruturas e funções específicas, de seus problemas e experiências reais, de suas contradições, e elaborar – no próprio direito – conceitos sempre um pouco mais abstratos, pouco a pouco, sem perder o contato com o direito e a concretização [Rechtsarbeit] do cotidiano: da dogmática para a metódica e, portanto, a teoria da norma e aquela da constituição – controlando-as sempre, como já disse, se operam ou não em contato com a base que é o direito real da sociedade real”.⁴²

No entanto, a persistência de uma hermenêutica serviente ao positivismo legalista, o recurso a nuances jusnaturalísticas mais ou menos

39 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*, p. 76.

40 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*, p. 104: “... as figuras de método são indispensáveis como momentos da aplicação do direito, que estabilizam, racionalizam e facilitam a verificabilidade.”

41 Estrutura da norma é conceito operacional de nexos entre as partes integrantes da norma, e norma considerada como um modelo ordenador caracterizado e estruturado. Ver MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito*. SP, RT, 2009, pp. 40-41.

42 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 279.

explícitas ou potencializadas por teorias de argumentação jurídica, quase não parecem encontrar compreensão na práxis decisória da jurisprudência constitucional tributária brasileira, embora sejam regras programaticamente professadas nas decisões. No interesse da segurança jurídica seria imprescindível identificar, por quaisquer indicações fossem, as regras de preferência utilizadas pelo STF para decidir, que permitissem a indispensável previsibilidade e controlabilidade dos resultados pela compreensão do *modus operandi* de concretização da constituição tributária. No entanto tais resultados - fora de uma exigência de cientificidade pelo estabelecimento de um método de trabalho - estão ainda sujeitos à aleatoriedade e à casuística subjetiva de pontos de vista individuais de interpretação verificáveis isoladamente nos votos, sem uma metódica de concretização constitucional, de que resultam impraticáveis sua previsibilidade e controlabilidade, portanto sua compatibilidade com um estado de direito constitucional.

A cotejar a práxis jurisdicional constitucional tributária brasileira, permanece ainda indivisível previsibilidade nos resultados, quaisquer sejam as referências exegéticas escolhidas, “subjetiva” ou “objetiva⁴³”, ou a função do teor

43 RE 209106 - DJ 14/02/2001 p. 00057 - DECISÃO: - 1o. “Trata-se de Recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2º região que reconheceu a constitucionalidade da cobrança do Empréstimo Compulsório sobre a aquisição de veículos, no exercício de 1987 e não no ano em que foi instituído (Decreto-lei nº 2.288/86). 2o. Ocorre que o Egrégio Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 121.336, RTJ 139/624, de que foi relator o eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, declarou a inconstitucionalidade do empréstimo compulsório sobre a aquisição de automóveis de passeio, ficando o acórdão assim resumido na ementa: "Empréstimo compulsório (Decreto-Lei nº 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis de passeio, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade. 3o. Voto do Min. Victor Nunes Leal: "Empréstimo compulsório, ainda que compulsório, continua empréstimo": utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo, posto que compulsório - obrigação "ex lege" e não contratual -, a Constituição vinculou o legislador à essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 Código Tributário Nacional, seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado. Portanto, não é empréstimo compulsório, mas tributo, a imposição de prestação pecuniária para receber, no futuro quotas do Fundo Nacional do Desenvolvimento: conclusão unânime a respeito. 4o. Entendimento da minoria, incluído o relator, segundo o qual - admitindo-se em tese que a exação questionada, não sendo empréstimo, poderia legitimar-se, quando se caracterizasse imposto restituível de competência da União -, no caso, a reputou inválida, porque ora configura tributo reservado ao Estado (ICM), ora imposto inconstitucional, porque discriminatório. 5o. Entendimento majoritário, segundo o qual, no caso, não se pode, sequer em tese, cogitar de dar validade, como imposto federal restituível, ao que a lei pretendeu instituir como empréstimo compulsório, porque "não se pode, a título de se interpretar uma lei conforme a Constituição, dar-lhe sentido que falseie ou vicie o objetivo legislativo em ponto essencial"; dúvidas, ademais, quanto à subsistência, no sistema constitucional vigente, da possibilidade do imposto restituível. 4. Recurso extraordinário da União, conhecido pela letra "b", mas, desprovido: decisão unânime". Brasília, 19 de dezembro de 2000. Ministro SYDNEY SANCHES Relator.

literal da norma. Tais referências tornaram-se ainda menos seguras pelo advento da nova principiologia constitucional, e já não o eram: porque a pequena composição do STF muda - tal é a individualidade interpretativa abrigada no conceito de livre convencimento motivado -, muda-se de um para outro tribunal, embora o órgão em questão seja o mesmo. Ao contrário de serem emoldurados normativamente pelo legislador fatos futuros, numa decisão o passado não pode comparecer senão contextualizado no próprio procedimento decisório, pois os conceitos postos nos textos legais - e mais ainda os princípios constitucionais - têm conteúdos variáveis abertos à duração, não estão pontualmente situados num tempo do passado aguardando para serem ao presente trazidos apenas por um processo de cognição. Notadamente após 1988 parece raso um fundamento apenas cognitivo para decisões a envolver a constrição patrimonial do cidadãos pelo estado e o correspondente exercício da função e cidadania fiscais.

Sem um método de trabalho identificável, que permita divisar alguma previsibilidade e controlabilidade das decisões, restam intercambiáveis pelos decididores constitucionais tributários - segundo o resultado visado - os argumentos de interpretação tradicionais “subjativa”, “objetiva” ou “literal”, tanto quanto a "vontade" subjativa do legislador tributário ou constituinte⁴⁴, e a "vontade" objetivada na lei tributária constitucional⁴⁵, vez que distintos são e serão

É de se notar que a conhecida interpretação conforme à constituição tem a constituição aberta para dentro do tempo (ver Hesse, Konrad, “Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha”, P. Alegre, S.A.Fabris, 1998), e não como expressão de uma vontade, objetivo legislativo ou da própria constituição. Também a vontade de constituição (*Wille zur Verfassung* – ver Hesse, Konrad, “A força normativa da constituição”, P. Alegre, S.A.Fabris, 1991) é vontade daquele que *in casu* irá decidir conforme à constituição - e não conforme sua vontade política, de poder (*Wille zum Macht*).

44 Ver no RE 209106 – DJ 14/02/2001, p. 00057: "... não se pode, a título de se interpretar uma lei conforme a Constituição, dar-lhe sentido que falseie ou vicie o *objetivo legislativo* em ponto essencial ...".

45 SS 1178 PA – Suspensão de segurança – DJ 20/8/97 p.38293 – “O Estado do Pará, alegando a ocorrência de grave lesão à ordem e à economia públicas, requer, com fundamento no art. 4º da Lei nº 4.348/64, a suspensão de eficácia da medida liminar concedida pelo Tribunal de Justiça daquela unidade da Federação, em processo de mandado de segurança impetrado, originariamente, contra ato imputado ao Secretário de Estado da Fazenda. O Ministério Público Federal, em manifestação da lavra da ilustre Subprocuradora-Geral da República, Dra. ANADYR MENDONÇA RODRIGUES, aprovado pelo eminente Chefe da Instituição, Profº. GERALDO BRINDEIRO, opinou pelo deferimento do pedido, em parecer assim ementado (fls. 158): "Medida Liminar satisfativa do pedido contido no Mandado de Segurança no qual foi prolatada: a existência de presumido risco de lesão à economia pública, por estar sendo combatida exigência tributária, dada a própria natureza e a finalidade institucional de tal imposição; e a presença de mínima razoabilidade, na arguição de improcedência da pretensão deduzida no Mandado de Segurança, a configurar o *fumus boni juris* cuja presença é indispensável ao deferimento do pedido, autorizam a suspensão requerida. Pedido de Suspensão de Segurança suscetível de deferimento... .. Essa norma de competência, que atribui poder extraordinário ao Presidente do Tribunal para suspender

os procedimentos-contextos de sua inserção. E a se ter nessa conta princípios constitucionais como implícitos⁴⁶, atropelam-se em tais casos, com esses *topoi*, os costumeiros elementos de fundamentação da interpretação literal e até a interpretação do sentido. Os *topoi* não podem comparecer no itinerário do juízo como métodos absolutos, mas apenas como pontos de vista praticáveis e na medida do possível racionais, referidos ao problema, à matéria e à norma constitucional, e em seqüência hierárquica conforme sua aproximação aos limites lingüísticos dos textos de normas e o estado constitucional de direito.⁴⁷

Mesmo do teor literal das prescrições legislativas / constitucionais em sua função limitadora pôde ser invocado pelo STF seu “sentido constitucional”⁴⁸

a eficácia da liminar mandamental ou a execução do próprio mandado de segurança concedido, pode gerar conseqüências radicais, na medida em que se revela apta a neutralizar as virtualidades jurídicas do remédio constitucional e a frustrar a vontade objetiva positivada na Constituição da República, consistente na pronta e eficaz defesa das pessoas em face da ação eventualmente arbitrária do Estado. Assentadas essas premissas, cabe ressaltar, por necessário, que, na análise do pedido de suspensão de segurança, não se examina, em princípio, o mérito da causa mandamental, por mais relevante que seja a matéria de direito constitucional nesta discutida, devendo a apreciação jurisdicional limitar-se aos aspectos concernentes à potencialidade lesiva do ato decisório impugnado sobre a ordem, a saúde, a segurança e a economia públicas (RTJ 125/904, Rel. Min. RAFAEL MAYER - RTJ 140/366, Rel. Min. SYDNEY SANCHES - RTJ 143/23, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA). No caso, a medida liminar questionada restringiu-se, no plano de sua eficácia subjetiva, a beneficiar um limitadíssimo universo de apenas quatro (4) empresas (a impetrante + 3 litisconsortes ativos), circunstância esta que não permite reconhecer, na espécie, a meu juízo, a ocorrência de qualquer dos pressupostos legitimadores da concessão da drástica providência ora postulada, especialmente se se considerar - tal como enfatizado pela douta Procuradoria-Geral da República - que é mínima a razoabilidade jurídica da oposição manifestada pela autoridade estadual, no processo em que concedida a liminar ora questionada (fls. 158). ... Brasília, 12 de agosto de 1997. Ministro CELSO DE MELLO Presidente”.

46 ADI 2010/DF, DJ de 22/03/2004: “... No que concerne ao primeiro desses elementos (elemento conceitual), cabe ter presente que a construção do significado de Constituição permite, na elaboração desse conceito, que sejam considerados não apenas os preceitos de índole positiva, expressamente proclamados em documento formal (que consubstancia o texto escrito da Constituição), mas, sobretudo, que sejam havidos, igualmente, por relevantes, em face de sua *transcendência* mesma, os valores de *caráter suprapositivo*, os *princípios cujas raízes mergulham no direito natural* e o próprio espírito que informa e dá sentido à Lei Fundamental do Estado. Não foi por outra razão que o Supremo Tribunal Federal, certa vez, e para além de uma perspectiva meramente reducionista, veio a proclamar - distanciando-se, então, das exigências inerentes ao positivismo jurídico - que a Constituição da República, muito *mais do que o conjunto de normas e princípios nela formalmente positivados*, há de ser também entendida em função do próprio espírito que a anima, afastando-se, desse modo, de uma concepção impregnada de evidente minimalismo conceitual (RTJ 71/289, 292 - RTJ 77/657).” Ver íntegra da decisão na ADI 2010/DF, DJ de 22/03/2004, infra..

47 MÜLLER, Friedrich. O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes. SP, RT, 2009, p. 104.

48 AGRAVO DE INSTRUMENTO 423126 / MG, DJ de 12/09/2003, p. 00053. DESPACHO: RE interposto contra acórdão do TRF/1ª Região que tem a seguinte ementa: “TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. LEI COMPLEMENTAR 84/96. ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA BITRIBUTAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. I - A Lei Complementar 84/96, foi editada atendendo aos requisitos recomendados pelo Excelso Pretório, tendo sido obedecido o critério do quorum qualificado e elidindo os vícios de

(*ratio legis* da lei / constituição), ou juízo de “cabimento / descabimento”⁴⁹ (no conteúdo do conceito jurídico), escamoteando-se na fundamentação dos juízos de constitucionalidade, para a obtenção do resultado visado – justo que possa ser, mas de qualquer modo definitivo, e desse modo imprevisível e incontrolável –, o

inconstitucionalidade das legislações anteriores que disciplinaram a matéria (Lei 7.787/89, art. 3º, I e Lei 8.212/91, art. 22, I). II - Não enseja bitributação a contribuição instituída pela Lei Complementar 84/96, porquanto a vedação contida no art. 154, I, do Texto Magno é voltada para imposto, que é espécie do gênero tributo. Ademais, não se há de falar em cumulatividade com outras contribuições, não tendo a nova exação o mesmo fato gerador ou base de cálculo do Imposto de Renda e do Imposto sobre Serviços - ISS. III - Apelação a que se nega provimento. IV - Sem honorários (Súmulas 512/STF e 105/STJ). V - Custas ex lege.” Alega-se violação dos arts. 5º, XXXV, 150, I e III, b, 154, I, e 195, I e § 4º, da Constituição. Correta a decisão agravada: “Inicialmente, a alegada nulidade do julgado “em decorrência da não manifestação direta sobre os artigos 108, § 1º, e 110 do CTN”, não merece acolhida, uma vez que a função do julgador, na espécie, não se traduz na análise de dispositivo legal, abstratamente considerado, mas, sim, na apreciação dos fatos e das suas conseqüências em face do ordenamento jurídico. E nisso o acórdão recorrido é intocável. De outro lado, a Egrégia Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, à unanimidade, posicionou-se, desfavoravelmente, à pretensão da Recorrente, como se depreende do acórdão proferido no RE nº 258.470/RS, Relator Ministro MOREIRA ALVES: “Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96. - O Plenário desta corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. - Nessa decisão está ínsita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não-cumulatividade, por quanto essa exigência - e é este, aliás, *o sentido constitucional* da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico -, uma vez que a não cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição. - Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido. “(RE nº 258.470/RS - Rel. Min. Moreira Alves - STF - 1ª Turma - UNÂNIME - D.J. 12/5/00 - Seção I - pág. 032).” No mesmo sentido, o RE 242615 (M. Aurélio, DJ 15.10.99) e RE 242640 (M. Aurélio, DJ 10.8.99). Nego provimento ao agravo. Brasília, 22 de agosto de 2003. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE – Relator”.

49 RE 218139 / RS RECURSO EXTRAORDINÁRIO, DJ de 07/08/2002, p. 0060. DESPACHO: RE contra acórdão do TRF/4ª região, assim ementado: “TRIBUTÁRIO. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONETÁRIA. IPC. BTNF. 1. O BTNF é o indexador utilizado para a correção monetária das demonstrações financeiras do ano- base de 1990. 2. As normas que disciplinam índices de correção monetária se inserem no campo das finanças públicas, por isso *incabível* a aplicação dos princípios do direito tributário. 3. O Plenário deste Tribunal decidiu que a Lei nº8200/91 não constitui uma confissão de erro legislativo, pois não modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda relativo ao balanço de 1990 (argüição de inconstitucionalidade na AMS nº 92.04.14994-9/RS).” O recurso é inviável. Com efeito, como bem observou o Ministério Público Federal(f.193/196), os dispositivos cuja ofensa se alega no RE (arts. 145, §1º, 150, alíneas 'a' e 'b', IV, e 153, III, CF) não foram objeto de apreciação pelo acórdão recorrido. Ademais, o aresto remeteu-se a decisão plenária do tribunal, sem contudo juntar aos autos o teor do acórdão citado. Nem o fez, de sua parte, a recorrente, que também não buscou, mediante embargos de declaração, se explicitassem os fundamentos da jurisprudência aplicada. Ausente, pois, o indispensável prequestionamento. Nego seguimento ao RE (Súmulas 282 e 356). Brasília, 11 de junho de 2002 Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE – Relator.

aporte da normatividade econômico-financeira que envolve princípios tributários, normatividade emergente dos âmbitos da norma e/ou do caso decidendo.

Tais inconsistências, que põem em dúvida o valor da posição metódica do STF em matéria tributária, formulada no nível de regras de interpretação de textos legais ou de princípios, fundamentam-se preponderantemente no reduzido alcance explicitador do itinerário que leva às decisões dos casos-limite tributários (também em teoria conhecidos por *hard cases*⁵⁰) – dificilmente previsível, portanto tampouco controlável –, quer pelo exercício de uma racionalidade formal de textos positivados, quer pelo exercício de uma racionalidade ético-discursiva em matéria constitucional tributária através de juízos de ponderação, pelo recurso a teorias da argumentação jurídica. Daí, seja pela redução a uma racionalidade apenas formal, ou pela principiologia normativa ético-discursiva adotada, verifica-se insuficiência material dos pontos de vista da concretização programaticamente designados na posição metódica da jurisdição constitucional tributária brasileira, difusa ou concentrada.

Com o advento da CF88, em que o sistema e os princípios constitucionais tributários não são mais considerados pela jurisdição constitucional apenas como integradores, subsidiários da ausência de textos normativos positivados (como propostos no sistema tributário do CTN, de 1966), a racionalidade analítico-formal e o dogma cognitivo-voluntarista não mais fornecem fundamentos nem instrumentos suficientes para a compreensão da constituição tributária e sua atuação cotidiana. As tentativas de construir o objetivo da interpretação ou concretização como identificação de uma “vontade” subjetiva do outorgante da norma ou da assim chamada “vontade” objetiva da norma tributária, são de fundamentação material insuficiente hoje, que diferente dantes, não mais se admite a premissa de neutralidade, embora como dantes exija-se imparcialidade (o devido processo, é dizer, procedimento em contraditório e com ampla defesa) do decisor. Se a premissa da neutralidade do decisor lhe permitia escapar, pela via da racionalidade formal (escamoteada no “livre convencimento”), à explicitação da normatividade material de seu juízo constitucional / infraconstitucional tributário, a nova constitucionalidade tributária

50 “Casos difíceis”, terminologia utilizada por Ronald Dworkin em debate jusfilosófico com Herbert L.A. Hart, no livro “O império do direito”, SP, Martins Fontes, 2000. As propostas de solução dos “*hard cases*” são ponto crucial de divergência destes autores, e de resto os “*hard cases*” são situações-limite de praticabilidade da racionalidade jurídico-formal.

lhe nega neutralidade, de que resulta o positivismo legalista - associado ou não a uma argumentação jurídica ponderativa de valores / interesses que os enuncia mas não explicita o itinerário de suas valorações - elemento por si só insuficiente para a produção das decisões em matéria tributária segundo o estado de direito constitucional.

Isso vale para pontos de vista sobre questões de método, em votos e decisões do STF, como *e.g.* o princípio da interpretação da lei tributária conforme à constituição⁵¹, ou para o invocado critério da separação de poderes ou distribuição de tarefas entre os poderes, para a correção pela função jurisdicional da concretização da constituição tributária, orientada segundo a distribuição das tarefas entre os poderes Legislativo e Judiciário (*e.g.* no controle difuso de constitucionalidade o afastamento *in casu* da aplicação da norma tributária e, ato contínuo, o comunicado ao poder legislativo – senado -, para eventual efeito *erga omnes*, pela suspensão do ato normativo). Segundo o princípio da interpretação

51 RE 209106 - DJ 14/02/2001 p. 00057 - DECISÃO: “Trata-se de Recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª região que reconheceu a constitucionalidade da cobrança do Empréstimo Compulsório sobre a aquisição de veículos, no exercício de 1987 e não no ano em que foi instituído (Decreto-lei nº 2.288/86). 2. Ocorre que o Egrégio Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 121.336, RTJ 139/624, de que foi relator o eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, declarou a inconstitucionalidade do empréstimo compulsório sobre a aquisição de automóveis de passeio, ficando o acórdão assim resumido na ementa: "Empréstimo compulsório (Decreto-Lei nº 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis de passeio, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade. 1. "Empréstimo compulsório, ainda que compulsório, continua empréstimo" (Victor Nunes Leal): utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo, posto que compulsório - obrigação "ex lege" e não contratual -, a Constituição vinculou o legislador à essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 Código Tributário Nacional, seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado. Portanto, não é empréstimo compulsório, mas tributo, a imposição de prestação pecuniária para receber, no futuro quotas do Fundo Nacional do Desenvolvimento: conclusão unânime a respeito. 2. Entendimento da minoria, incluído o relator segundo o qual - admitindo-se em tese que a exação questionada, não sendo empréstimo, poderia legitimar-se, quando se caracterizasse imposto restituível de competência da União -, no caso, a reputou inválida, porque ora configura tributo reservado ao Estado (ICM), ora imposto inconstitucional, porque discriminatório. 3. Entendimento majoritário, segundo o qual, no caso, não se pode, sequer em tese, cogitar de dar validade, como imposto federal restituível, ao que a lei pretendeu instituir como empréstimo compulsório, porque "não se pode, a título de se interpretar uma lei conforme a Constituição, dar-lhe sentido que falseie ou vicie o objetivo legislativo em ponto essencial"; dúvidas, ademais, quanto à subsistência, no sistema constitucional vigente, da possibilidade do imposto restituível. 4. Recurso extraordinário da União, conhecido pela letra "b", mas, desprovido: decisão unânime". Brasília, 19 de dezembro de 2000. Ministro SYDNEY SANCHES Relator.

É de se notar que a conhecida interpretação conforme à constituição tem a constituição aberta para dentro do tempo (ver Hesse, Konrad, “Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha”, P. Alegre, S.A.Fabris, 1998), e não como expressão de uma vontade, objetivo legislativo ou da própria constituição. Também a vontade de constituição (*Wille zur Verfassung* – ver Hesse, Konrad, “A força normativa da constituição”, P. Alegre, S.A.Fabris, 1991) é vontade daquele que *in casu* irá decidir conforme à constituição - e não conforme sua vontade política, de poder (*Wille zum Macht*).

conforme a constituição, uma lei, cuja inconstitucionalidade não chega a ser evidente, não pode ser declarada nula enquanto puder ser interpretada em consonância com a Constituição. A interpretação conforme à constituição tributária deve valer não apenas para os casos não-problemáticos, nos quais normas constitucionais tributárias são comparadas, como normas de controle, com prescrições legais que, por sua vez, foram interpretadas ou concretizadas sem interposição contenciosa de aspectos do direito constitucional tributário. Interpretamos o direito tributário conforme à constituição cotidianamente por nossos atos como cidadãos, profissionais e agentes públicos. Por isso, a teoria estruturante do direito - que é também uma teoria política do direito⁵² - se insere na concretização do direito constitucional em cada caso cotidiano de juízo jurídico tributário, eis que uma prescrição jurídica tributária também é concretizada co-interpretando-se o programa da norma contido no texto das leis, o âmbito da norma e o âmbito do caso, conforme a constituição tributária. Estas figuras de método, que se co-constituem por etapas no curso do procedimento decisório, permitem visibilidade de se e como o operador do direito está a interpretar a lei, o caso e o direito conforme a constituição.

O STF interpreta formal e/ou materialmente a conformidade ou “consonância”⁵³ com a constituição eventualmente pelo recurso indistinto, seja a conteúdos pluralizáveis das normas constitucionais, seja a uma ontologia

52 MÜLLER, Friedrich. O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes. SP, RT, 2009, p. 296.

53 RE 365199/SP, DJ 17/6/2004 p. 00041 - DESPACHO: “Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, contra acórdão que confirmou sentença proferida em sede de embargos à execução fiscal para reconhecer a imunidade tributária da Associação Educacional do Litoral Santista - AELIS, em consonância com o art. 150, I, “c”, da Constituição Federal. Alega-se violação aos arts. 150, § 4o e 155, § 2o, IX, “a” da Carta Magna. Aduz-se que a incidência do ICMS não caracteriza agravamento tributário direto do patrimônio e renda da pessoa envolvida na relação. O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme julgamento do AgRAI 378.454, 2a T., Maurício Corrêa, DJ 29.11.2002, assim ementado: “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A imunidade prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Agravo regimental a que se nega provimento.” No mesmo sentido, os RR EE 228.525, Carlos Veloso, DJ 02.08.2002, 237.497, Nelson Jobim, DJ 20.05.2002, 221.395, Marco Aurélio, DJ 12.05.2000, e 243.807, Ilmar Galvão, DJ 28.04.2000. Assim, nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, caput, do CPC). Publique-se.” Brasília, 31 de maio de 2004. Ministro GILMAR MENDES Relator.

constitucional, tudo isso operado num plano de racionalidade formal, do juspositivismo kelseniano ao jurnaturalismo⁵⁴.

54 Ver no aqui sublinhado, ADI 2010/DF, DJ de 22/03/2004. DECISÃO: “Trata-se de ação direta, que, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil em face da Lei nº 9.783/99, busca, em essência, o reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos inativos e dos pensionistas, além da declaração de invalidade jurídico-constitucional das alíquotas progressivas referentes à contribuição previdenciária devida tanto por inativos e pensionistas, quanto por servidores em atividade. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o pedido de medida cautelar formulado pelo autor da presente ação direta, deferiu, por unanimidade de votos, a suspensão da eficácia das expressões "e inativo, e dos pensionistas" e "do provento ou da pensão", constantes do "caput" do art. 1º da Lei nº 9.783/99, tendo suspenso, também por votação unânime, o art. 3º e respectivo parágrafo, desse mesmo diploma legislativo, sustando, ainda, por maioria de votos, a eficácia do art. 2º e parágrafo único da já mencionada Lei nº 9.783/99. Essa decisão plenária, relativamente às questões postas em destaque, acha-se consubstanciada em acórdão assim ementado (fls. 436 e 438): "(...) A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO ADMITE A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO. - A Lei nº 9.783/99, ao dispor sobre a contribuição de seguridade social relativamente a pensionistas e a servidores inativos da União, regulou, indevidamente, matéria não autorizada pelo texto da Carta Política, eis que, não obstante as substanciais modificações introduzidas pela EC nº 20/98 no regime de previdência dos servidores públicos, o Congresso Nacional absteve-se, *conscientemente*, no contexto da reforma do modelo previdenciário, de fixar a necessária matriz constitucional, cuja instituição se revelava indispensável para legitimar, em bases válidas, a criação e a incidência dessa exação tributária sobre o valor das aposentadorias e das pensões. O regime de previdência de caráter contributivo, a que se refere o art. 40, caput, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98, foi instituído, unicamente, em relação 'Aos servidores titulares de cargos efetivos...', inexistindo, desse modo, qualquer possibilidade jurídico-constitucional de se atribuir, a inativos e a pensionistas da União, a condição de contribuintes da exação prevista na Lei nº 9.783/99. Interpretação do art. 40, §§ 8º e 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, todos com a redação que lhes deu a EC nº 20/98. ... CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE. - *Relevo jurídico da tese* segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC nº 20/98. A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC nº 20/98 - que introduziu, na Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9º (contribuição patronal) - parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI nº 790-DF (RTJ 147/921). (...)" (RTJ 181/73-79, Rel. Min. CELSO DE MELLO) Em momento posterior à instauração deste processo de controle normativo abstrato e à ocorrência do julgamento plenário do pedido de medida cautelar, sobreveio a Lei nº 9.988/2000, que, em seu art. 7º, expressamente revogou "o art. 2º da Lei nº 9.783, de 28 de janeiro de 1999", circunstância esta que ensejou o reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, e nos termos de questão de ordem por mim suscitada, da prejudicialidade parcial da presente ação direta (acórdão publicado no DJU de 28/03/2003). Verifico que se registra, agora, a superveniência de um outro fato juridicamente relevante, apto a provocar, na espécie, a prejudicialidade integral desta ação direta. Refiro-me ao advento, em 19/12/2003, da EC nº 41/2003, que, ao dispor sobre a reforma previdenciária, alterou, de maneira substancial, a norma de parâmetro, que, invocada como paradigma de confronto, qualificava-se, no contexto normativo então em exame, como fundamento central e subordinante da situação de litigiosidade constitucional submetida à apreciação desta Corte Suprema. A superveniência da EC nº 41/2003, por representar ruptura de paradigma - bastante, por si mesma, para gerar, no plano formal, significativas conseqüências de ordem jurídica - impõe algumas

reflexões prévias em torno dos fins a que se destina o processo de fiscalização normativa abstrata, tal como delineado em nosso sistema jurídico. Como se sabe, o controle normativo abstrato qualifica-se como instrumento de preservação da integridade jurídica da ordem constitucional vigente. A ação direta, enquanto instrumento formal viabilizador do controle abstrato, traduz um dos mecanismos mais expressivos de defesa objetiva da Constituição e de preservação da ordem normativa nela consubstanciada. A ação direta, por isso mesmo, representa meio de ativação da jurisdição constitucional concentrada, que enseja, ao Supremo Tribunal Federal, o desempenho de típica função política ou de governo, no processo de verificação, em abstrato, da compatibilidade vertical de normas estatais contestadas em face da Constituição da República. O controle concentrado de constitucionalidade, por isso mesmo, transforma, o Supremo Tribunal Federal, em verdadeiro legislador negativo (RTJ 126/48, Rel. Min. MOREIRA ALVES - RTJ 153/765, Rel. Min. CELSO DE MELLO - RTJ 178/22-24, Rel. Min. CELSO DE MELLO). É que a decisão emanada desta Corte - ao declarar, "in abstracto", a ilegitimidade constitucional de lei ou ato normativo federal ou estadual - importa em eliminação dos atos estatais eivados de inconstitucionalidade (RTJ 146/461-462, Rel. Min. CELSO DE MELLO), os quais vêm a ser excluídos, por efeito desse mesmo pronunciamento jurisdicional, do próprio sistema de direito positivo ao qual se achavam, até então, formalmente incorporados (RTJ 161/739-740, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Esse entendimento - que tem suporte em autorizado magistério doutrinário (CELSO RIBEIRO BASTOS, "Curso de Direito Constitucional", p. 326, item n. 4, 11ª ed., 1989, Saraiva; ALEXANDRE DE MORAES, "Direito Constitucional", p. 614, item n. 10.9, 10ª ed., 2001, Atlas, v.g.), e que se reflete, por igual, na orientação jurisprudencial firmada por esta Suprema Corte (RT 631/227) - permite qualificar, o Supremo Tribunal Federal, como órgão de defesa da Constituição, seja relativamente ao legislador, seja, ainda, em face das demais instituições estatais, pois esta Corte, ao agir nessa específica condição institucional, desempenha o relevantíssimo papel de "órgão de garantia da hierarquia normativa da ordem constitucional" (J. J. GOMES CANOTILHO, "Direito Constitucional", p. 809, 4ª ed., 1987, Almedina, Coimbra). Torna-se necessário enfatizar, no entanto, que a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal - tratando-se de fiscalização abstrata de constitucionalidade - apenas admite como objeto idôneo de controle concentrado as leis e os atos normativos, que, emanados da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal, tenham sido editados sob a égide de texto constitucional ainda vigente. O controle por via de ação, por isso mesmo, mostra-se indiferente a ordens normativas inscritas em textos constitucionais já revogados, ou que tenham sofrido, como no caso, alterações substanciais por efeito de superveniente promulgação de emendas à Constituição. É por essa razão que o magistério jurisprudencial desta Suprema Corte tem advertido que o controle concentrado de constitucionalidade reveste-se de um só e único objetivo: o de julgar, em tese, a validade de determinado ato estatal contestado em face do ordenamento constitucional, desde que em regime de plena vigência, pois - conforme já enfatizado pelo Supremo Tribunal Federal (RTJ 95/980 - RTJ 95/993 - RTJ 99/544 - RTJ 145/339) -, o julgamento da argüição de inconstitucionalidade, quando deduzida "in abstracto", não deve considerar, para efeito do contraste que lhe é inerente, a existência de paradigma revestido de valor meramente histórico. Vê-se, desse modo, que, tratando-se de fiscalização normativa abstrata, a questão pertinente à noção conceitual de parametricidade - vale dizer, do atributo que permite outorgar, à cláusula constitucional, a qualidade de paradigma de controle - desempenha papel de fundamental importância na admissibilidade, ou não, da própria ação direta, consoante já enfatizado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (RTJ 176/1019-1020, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Isso significa, portanto, que a idéia de inconstitucionalidade (ou de constitucionalidade), por encerrar um conceito de relação (JORGE MIRANDA, "Manual de Direito Constitucional", tomo II, p. 273/274, item n. 69, 2ª ed., Coimbra Editora Limitada) - que supõe, por isso mesmo, o exame da compatibilidade vertical de um ato, dotado de menor hierarquia, com aquele que se qualifica como fundamento de sua existência, validade e eficácia - torna essencial, para esse específico efeito, a identificação do parâmetro de confronto, que se destina a possibilitar a verificação, "in abstracto", da legitimidade constitucional de certa regra de direito positivo, a ser necessariamente cotejada em face da cláusula invocada como referência paradigmática. A busca do paradigma de confronto, portanto, significa, em última análise, a procura de um padrão de cotejo, que, ainda em regime de vigência temporal, permita, ao intérprete, o exame da fidelidade hierárquico-normativa de determinado ato estatal, contestado em face da Constituição. Esse processo de indagação, no entanto, impõe que se analisem dois (2) elementos essenciais à compreensão da matéria ora em exame. De um lado, põe-se em evidência o elemento conceitual, que consiste na determinação da própria idéia de Constituição e na definição das premissas jurídicas, políticas e ideológicas que lhe dão consistência. De outro, destaca-se o

elemento temporal, cuja configuração torna imprescindível constatar se o padrão de confronto, alegadamente desrespeitado, ainda vige, pois, sem a sua concomitante existência, descaracterizar-se-á o fator de contemporaneidade, necessário à verificação desse requisito. No que concerne ao primeiro desses elementos (elemento conceitual), cabe ter presente que a construção do significado de Constituição permite, na elaboração desse conceito, que sejam considerados não apenas os preceitos de índole positiva, expressamente proclamados em documento formal (que consubstancia o texto escrito da Constituição), mas, sobretudo, que sejam havidos, igualmente, por relevantes, em face de sua transcendência mesma, os valores de caráter suprapositivo, os princípios cujas raízes mergulham no direito natural e o próprio espírito que informa e dá sentido à Lei Fundamental do Estado. Não foi por outra razão que o Supremo Tribunal Federal, certa vez, e para além de uma perspectiva meramente reducionista, veio a proclamar - distanciando-se, então, das exigências inerentes ao positivismo jurídico - que a Constituição da República, muito mais do que o conjunto de normas e princípios nela formalmente positivados, há de ser também entendida em função do próprio espírito que a anima, afastando-se, desse modo, de uma concepção impregnada de evidente minimalismo conceitual (RTJ 71/289, 292 - RTJ 77/657). É por tal motivo que os tratadistas - consoante observa JORGE XIFRA HERAS ("Curso de Derecho Constitucional", p. 43) -, em vez de formularem um conceito único de Constituição, costumam referir-se a uma pluralidade de acepções, dando ensejo à elaboração teórica do conceito de bloco de constitucionalidade, cujo significado - revestido de maior ou de menor abrangência material - projeta-se, tal seja o sentido que se lhe dê, para além da totalidade das regras constitucionais meramente escritas e dos princípios contemplados, explícita ou implicitamente, no corpo normativo da própria Constituição formal, chegando, até mesmo, a compreender normas de caráter infraconstitucional, desde que vocacionadas a desenvolver, em toda a sua plenitude, a eficácia dos postulados e dos preceitos inscritos na Lei Fundamental, viabilizando, desse modo, e em função de perspectivas conceituais mais amplas, a concretização da idéia de ordem constitucional global. Sob tal perspectiva, que acolhe conceitos múltiplos de Constituição, pluraliza-se a noção mesma de constitucionalidade / inconstitucionalidade, em decorrência de formulações teóricas, matizadas por visões jurídicas e ideológicas distintas, que culminam por determinar - quer elastecendo-as, quer restringindo-as - as próprias referências paradigmáticas conformadoras do significado e do conteúdo material inerentes à Carta Política. Torna-se relevante destacar, neste ponto, por tal razão, o magistério de J. J. GOMES CANOTILHO ("Direito Constitucional e Teoria da Constituição", p. 811/812, item n. 1, 1998, Almedina), que bem expôs a necessidade de apreender-se, com exatidão, o significado que emerge da noção de bloco de constitucionalidade - tal como este é concebido pela teoria constitucional (BERNARDO LEÔNICIO MOURA COELHO, "O Bloco de Constitucionalidade e a Proteção à Criança", in Revista de Informação Legislativa nº 123/259-266, 263/264, 1994, Senado Federal; MIGUEL MONTORO PUERTO, "Jurisdicción Constitucional y Procesos Constitucionales", tomo I, p. 193/195, 1991, Colex; FRANCISCO CAAMAÑO DOMÍNGUEZ/ANGEL J. GÓMEZ MONTORO/MANUEL MEDINA GUERRERO/JUAN LUIS REQUEJO PAGÉS, "Jurisdicción y Procesos Constitucionales", p. 33/35, item C, 1997, Berdejo; IGNACIO DE OTTO, "Derecho Constitucional, Sistema de Fuentes", p. 94/95, § 25, 2ª ed./2ª reimpressão, 1991, Ariel; LOUIS FAVOREU/FRANCISCO RUBIO LLORENTE, "El bloque de la constitucionalidad", p. 95/109, itens ns. I e II, 1991, Civitas; JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, "O Princípio da Subsidiariedade: Conceito e Evolução", p. 77/81, 2000, Forense; DOMINIQUE TURPIN, "Contentieux Constitutionnel", p. 55/56, item n. 43, 1986, Presses Universitaires de France, v.g.) -, pois, dessa percepção, resultará, em última análise, a determinação do que venha a ser o paradigma de confronto, cuja definição mostra-se essencial, em sede de controle de constitucionalidade, à própria tutela da ordem constitucional. E a razão de tal afirmação justifica-se por si mesma, eis que a delimitação conceitual do que representa o parâmetro de confronto é que determinará a própria noção do que é constitucional ou inconstitucional, considerada a eficácia subordinante dos elementos referenciais que compõem o bloco de constitucionalidade. Não obstante essa possibilidade de diferenciada abordagem conceitual, torna-se inequívoco que, no Brasil, o tema da constitucionalidade ou inconstitucionalidade supõe, no plano de sua concepção teórica, a existência de um duplo vínculo: o primeiro, de ordem jurídica, referente à compatibilidade vertical das normas inferiores em face do modelo constitucional (que consagra o princípio da supremacia da Carta Política), e o segundo, de caráter temporal, relativo à contemporaneidade entre a Constituição e o momento de formação, elaboração e edição dos atos revestidos de menor grau de positividade jurídica. Vê-se, pois, até mesmo em função da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 169/763, Rel. Min. PAULO BROSSARD), que, na aferição, em abstrato, da

constitucionalidade de determinado ato normativo, assume papel relevante o vínculo de ordem temporal, que supõe a existência de uma relação de contemporaneidade entre padrões constitucionais de confronto, ainda em regime de plena e atual vigência, e os atos estatais hierarquicamente inferiores, questionados em face da Lei Fundamental. Dessa relação de caráter histórico-temporal, exsurge a identificação do parâmetro de controle, referível a preceito constitucional, ainda em vigor, sob cujo domínio normativo foram produzidos os atos objeto do processo de fiscalização concentrada. Isso significa, portanto, que, em sede de controle abstrato, o juízo de inconstitucionalidade há de considerar a situação de incongruência normativa de determinado ato estatal, contestado em face da Carta Política (vínculo de ordem jurídica), desde que o respectivo parâmetro de aferição ainda mantenha atualidade de vigência (vínculo de ordem temporal). Sendo assim, e quaisquer que possam ser os parâmetros de controle que se adotem - a Constituição escrita, de um lado, ou a ordem constitucional global, de outro (LOUIS FAVOREU/FRANCISCO RUBIO LLORENTE, "El bloque de la constitucionalidad", p. 95/109, itens ns. I e II, 1991, Civitas; J. J. GOMES CANOTILHO, "Direito Constitucional", p. 712, 4ª ed., 1987, Almedina, Coimbra, v.g.) -, torna-se essencial, para fins de viabilização do processo de controle normativo abstrato, que tais referências paradigmáticas encontrem-se, ainda, em regime de plena vigência, pois, como precedentemente assinalado, o controle de constitucionalidade, em sede concentrada, não se instaura, em nosso sistema jurídico, em função de paradigmas históricos, consubstanciados em normas que já não mais se acham em vigor, ou, embora vigendo, tenham sofrido alteração substancial em seu texto. É por tal razão que, em havendo a revogação superveniente (ou a modificação substancial) da norma de confronto, não mais se justificará a tramitação da ação direta, que, anteriormente ajuizada, fundava-se na suposta violação do parâmetro constitucional cujo texto veio a ser suprimido ou, como no caso, substancialmente alterado. Bem por isso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, desde o regime constitucional anterior, tem proclamado que tanto a superveniente revogação global da Constituição da República (RTJ 128/515 - RTJ 130/68 - RTJ 130/1002 - RTJ 135/515 - RTJ 141/786), quanto a posterior derrogação (ou alteração substancial) da norma constitucional (RTJ 168/436 - RTJ 169/834 - RTJ 169/920 - RTJ 171/114 - RTJ 172/54-55 - RTJ 179/419 - ADI 296/DF - ADI 595/ES - ADI 905/DF - ADI 906/PR - ADI 1.120/PA - ADI 1.137/RS - ADI 1.143/AP - ADI 1.300/AP - ADI 1.510/SC - ADI 1.885-QO/DF), por afetarem o paradigma de confronto invocado no processo de controle concentrado de constitucionalidade, configuram hipóteses caracterizadoras de prejudicialidade da ação direta, em virtude da evidente perda de seu objeto: "II - Controle direto de constitucionalidade: prejuízo. Julga-se prejudicada, total ou parcialmente, a ação direta de inconstitucionalidade no ponto em que, depois de seu ajuizamento, emenda à Constituição haja abrogado ou derogado norma de Lei Fundamental que constituísse paradigma necessário à verificação da procedência ou improcedência dela ou de algum de seus fundamentos, respectivamente: orientação de aplicar-se no caso, no tocante à alegação de inconstitucionalidade material, dada a revogação primitiva do art. 39, § 1º, CF 88, pela EC 19/98." (RTJ 172/789-790, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - grifei) "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. INSTRUMENTO DE AFIRMAÇÃO DA SUPREMACIA DA ORDEM CONSTITUCIONAL. O PAPEL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO LEGISLADOR NEGATIVO. A NOÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE COMO CONCEITO DE RELAÇÃO. A QUESTÃO PERTINENTE AO BLOCO DE CONSTITUCIONALIDADE. POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS DIVERGENTES EM TORNO DO SEU CONTEÚDO. O SIGNIFICADO DO BLOCO DE CONSTITUCIONALIDADE COMO FATOR DETERMINANTE DO CARÁTER CONSTITUCIONAL, OU NÃO, DOS ATOS ESTATAIS. NECESSIDADE DA VIGÊNCIA ATUAL, EM SEDE DE CONTROLE ABSTRATO, DO PARADIGMA CONSTITUCIONAL ALEGADAMENTE VIOLADO. SUPERVENIENTE MODIFICAÇÃO/SUPRESSÃO DO PARÂMETRO DE CONFRONTO. PREJUDICIALIDADE DA AÇÃO DIRETA. - A definição do significado de bloco de constitucionalidade - independentemente da abrangência material que se lhe reconheça - reveste-se de fundamental importância no processo de fiscalização normativa abstrata, pois a exata qualificação conceitual dessa categoria jurídica projeta-se como fator determinante do caráter constitucional, ou não, dos atos estatais contestados em face da Carta Política. - A superveniente alteração/supressão das normas, valores e princípios que se subsumem à noção conceitual de bloco de constitucionalidade, por importar em descaracterização do parâmetro constitucional de confronto, faz instaurar, em sede de controle abstrato, situação configuradora de prejudicialidade da ação direta, legitimando, desse modo - ainda que mediante decisão monocrática do Relator da causa (RTJ 139/67) - a

extinção anômala do processo de fiscalização concentrada de constitucionalidade. Doutrina. Precedentes." (ADI 595/ES, Rel. Min. CELSO DE MELLO, "Informativo/STF" nº 258/2002) Cumpre ressaltar, por necessário, que essa orientação jurisprudencial reflete-se no próprio magistério da doutrina (CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, "A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro", p. 225, item n. 3.2.6, 2ª ed., 2000, RT; OSWALDO LUIZ PALU, "Controle de Constitucionalidade - Conceitos, Sistemas e Efeitos", p. 219, item n. 9.9.17, 2ª ed., 2001, RT; GILMAR FERREIRA MENDES, "Jurisdição Constitucional", p. 176/177, 2ª ed., 1998, Saraiva), cuja percepção do tema ora em exame põe em destaque, em casos como o destes autos, que a superveniente alteração da norma constitucional revestida de parametricidade importa na configuração de prejudicialidade do processo de controle abstrato de constitucionalidade, eis que, como enfatizado, o objeto da ação direta resume-se, em essência, à fiscalização da ordem constitucional vigente. Todas as considerações que vêm de ser expostas justificam-se em face da circunstância de que, posteriormente à instauração deste processo de controle normativo abstrato, sobreveio a Emenda Constitucional nº 41/2003, que suprimiu e alterou, substancialmente, a cláusula de parâmetro invocada para justificar o ajuizamento da presente ação direta. O argumento de inconstitucionalidade exposto pelo autor da presente ação direta apóia-se, fundamentalmente, na alegação de que o diploma legislativo ora questionado teria transgredido a regra inscrita no art. 40, "caput", da Constituição Federal (na redação anterior à promulgação da EC nº 41/2003), cujo texto vedaria - tal como sustentado pelo autor e reconhecido, em sede de medida cautelar, pelo Supremo Tribunal Federal - a instituição (e cobrança) de contribuição previdenciária sobre proventos e pensões. Ocorre, no entanto, que a superveniência da EC nº 41/2003 importou em substancial reformulação da cláusula de parâmetro invocada pelo autor, eis que, em decorrência da referida alteração constitucional, a Carta Política, agora, ao assegurar "regime de previdência de caráter contributivo e solidário", determina que o custeio do novo sistema dar-se-á "mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas..." (CF, art. 40, "caput", na redação dada pela EC nº 41/2003). O fato irrecusável, no caso ora em exame, é um só: houve, na espécie, efetiva mudança no paradigma de confronto, apta, por si só, a gerar situação caracterizadora de total prejudicialidade da presente ação direta. Impõe-se assinalar, finalmente, por extremamente relevante, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar, em recentíssimo julgamento (10/03/2004), hipótese idêntica à ora versada nos presentes autos - na qual também se discutia a constitucionalidade, ou não, da instituição de contribuição previdenciária sobre proventos e pensões -, reconheceu a prejudicialidade da mencionada ação direta (ADI 2.197/RJ, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA), ante a revogação da norma constitucional invocada como paradigma de confronto, considerada a superveniência da EC nº 41/2003. A inviabilidade da presente ação direta, em decorrência da razão ora mencionada, impõe uma observação final: no desempenho dos poderes processuais de que dispõe, assiste, ao Ministro-Relator, competência plena para exercer, monocraticamente, o controle das ações, pedidos ou recursos dirigidos ao Supremo Tribunal Federal, legitimando-se, em consequência, os atos decisórios que, nessa condição, venha a praticar. Cumpre acentuar, por oportuno, que o Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inteira validade constitucional da norma legal que inclui, na esfera de atribuições do Relator, a competência para negar trânsito, em decisão monocrática, a recursos, pedidos ou ações, quando incabíveis, estranhos à competência desta Corte, intempestivos, sem objeto ou que veiculem pretensão incompatível com a jurisprudência predominante do Tribunal (RTJ 139/53 - RTJ 168/174-175). Nem se alegue que esse preceito legal implicaria transgressão ao princípio da colegialidade, eis que o postulado em questão sempre restará preservado ante a possibilidade de submissão da decisão singular ao controle recursal dos órgãos colegiados no âmbito do Supremo Tribunal Federal, consoante esta Corte tem reiteradamente proclamado (RTJ 181/1133-1134, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - AI 159.892-AgR/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.). Cabe enfatizar, por necessário, que esse entendimento jurisprudencial é também aplicável aos processos de ação direta de inconstitucionalidade (ADI 563/DF, Rel. Min. PAULO BROSSARD - ADI 593/GO, Rel. Min. MARCO AURÉLIO - ADI 2.060/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO - ADI 2.207/AL, Rel. Min. CELSO DE MELLO - ADI 2.215/PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.), eis que, tal como já assentou o Plenário do Supremo Tribunal Federal, o ordenamento positivo brasileiro "não subtrai, ao Relator da causa, o poder de efetuar - enquanto responsável pela ordenação e direção do processo (RISTF, art. 21, I) - o controle prévio dos requisitos formais da fiscalização normativa abstrata, o que inclui, dentre outras atribuições, o exame dos pressupostos processuais e das condições da própria ação direta" (RTJ 139/67, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Sendo assim, tendo presentes as razões expostas, e considerando, ainda, a existência, no caso, de precedente

Nossa jurisdição constitucional tributária termina por reconhecer as limitações desse mesmo procedimento - pelo qual a constituição torna-se utilizável como “norma material” para fins de “identificação” do conteúdo de prescrições legais tributárias ordinárias, não em critérios funcionalmente jurídicos acerca do papel da constituição enquanto norma de controle ou enquanto norma material diante do ordenamento jurídico infraconstitucional, mas na relação com regras tradicionais da interpretação com referência à lei tributária ordinária a ser interpretada em conformidade com a constituição quando, por outro lado, entende que a interpretação conforme à constituição não deverá ser possível contra o “teor literal”, “seu sentido”, ou contra “o objetivo legislativo”⁵⁵.

Mais nítida é a diferença entre a práxis cotidiana da jurisdição constitucional tributária brasileira e os níveis / possibilidades de reflexão quanto aos pontos de vista / instrumentos tradicionais de interpretação, nos componentes de fundamentação de decisões que não advêm sequer das próprias normas, mas da “realidade”. A extensa massa da práxis jurisprudencial caracterizada por fatores da “realidade” começa com aquele grupo de decisões no qual a jurisdição constitucional tributária considera a assim chamada “natureza das coisas”⁵⁶, utilizada como recurso auxiliar e último de equidade, isonomia ou vedação ao arbítrio, e como critério para dar alcance sistemático a regulamentações globais. Nesses casos aportam ao nexos decisório do caso tributário solucionando, mas não à sua *ratio decidendi*, normatividades de dados reais da esfera econômica, social,

específico (ADI 2.197/RJ, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA), firmado em hipótese idêntica à destes autos, julgo extinto este processo de controle abstrato de constitucionalidade, em virtude da perda superveniente de seu objeto. Arquivem-se os presentes autos. Publique-se. Brasília, 11 de março de 2004. Ministro CELSO DE MELLO Relator.

55 Ver RE 209106 - DJ 14/02/2001 p. 00057, supra, “... não se pode, a título de se interpretar uma lei conforme a Constituição, dar-lhe sentido que falseie ou vicie o *objetivo legislativo* em ponto essencial”, RE 195660/RS, DJ 16/8/96, supra, “Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, a *relevantíssima* circunstância de que o exercício do poder tributário pelo Estado submete-se, por inteiro, aos *modelos jurídicos positivados no texto constitucional*, que institui, de modo explícito ou implícito, mas sempre em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.”, e AI 423126 / MG, DJ de 12/09/2003, p. 00053, supra, “... - e é este, aliás, o *sentido constitucional da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à ...*”.

56 RE 336.134/RS - 23/10/2002, voto Min. M. Aurélio, fl.678: “... Com isso, atendo à necessidade de preservar-se, não só o princípio isonômico, como também o contributivo, afastando do cenário jurídico tratamento diferenciado que contraria o sistema constitucional, sem falar na *visão sempre sábia, porque assentada na natureza das coisas, do homem médio...*”. Também, em decisões diversas, relator Min. Marco Aurélio, RE 181316/PE, julgado em 29/11/2000, RE 212179/RS, julgado em 10/12/1999, RE 255982/PR, julgado em 02/12/1999, RE 206954/PE, julgado em 27/10/1999, RE 182647/CE, julgado em 22/9/1999, RE 206955/PE, julgado em 22/9/1999, RE 191421/PE, julgado em 22/9/1999, e relator Min. Nelson Jobim, RE 192662/RS, julgado em 06/11/2000.

cultural, política, que restam sem consideração metódica. Sem função definida quanto à sua dimensão material, sem indicar portanto posição metódica, a “natureza das coisas” (e variantes⁵⁷) é termo fungível de argumentação, veiculador do aporte velado de normatividades não explicitáveis pela racionalidade formal encetada nas fundamentações da jurisdição constitucional tributária. Sobre a “natureza das coisas” como argumento inserido nas decisões jurídicas,

“... a aparente saída de fixar a natureza das coisas na esfera do direito natural e, em caso de necessidade, usá-la contra as disposições do direito positivo é um caminho que não pode ser trilhado. Explicar uma “natureza das coisas” que só pode ser tomada como fonte jurídica extra-oficial, que só pode ser postulada em sua supremacia ante o ordenamento jurídico positivo, e que só pode ser esboçada em sua estrutura de ser, de sentido, de valor e de dever-ser de modo impreciso, visando à obtenção de um fio condutor determinante para o legislador e para o juiz, de um critério extrapositivo da correção material e da justiça humana de todo direito positivo material e, em última escala, até mesmo visando alcançar a instância a partir da qual se dá a correção, é algo que de acordo com o entendimento aqui desenvolvido, extrapola a tarefa da ciência jurídica.”⁵⁸

Portanto os limites lógico-formais dos tradicionais recursos exegéticos são na práxis jurisdicional constitucional tributária atual residuais ou ilusórios, pois com o advento da normatividade constitucional tributária do STN de 1988, não logram mais encobrir os procedimentos de concretização praticados – não metodicamente considerados, inviabilizando previsibilidade e controlabilidade das decisões, só possíveis pela explicitação metódica de sua fundamentação -, e daí a que se possa consistentemente questionar - como de longa data já o fazem juristas contemporâneos⁵⁹ - a concepção tradicional da norma jurídica, concebida como a expressão de uma intenção, uma “vontade”, e da sua “aplicação” como cognição atual, pelo decisor, daquela antecedente intenção, vontade pressuposta como contida nos textos das normas, e que pode e deve o aplicador, o poder-dever do estado-juiz e do estado-administração tributária, com “neutralidade”, conhecê-la e fazê-la atuar sem alterá-la.

Assim é que uma análise da jurisprudência constitucional tributária brasileira sugere que no limite de sua negativa de inclusão metódica dos elementos de decisão praticados, se ultrapasse a concepção tradicional, devendo-

57 Ver no RE 336.134-1 RS – 23/10/2002, fl.665: “... Como disse o Ministro-Relator, *as coisas não fecham em hipótese alguma*.”

58 MÜLLER, Friedrich. Teoria estruturante do direito. SP, RT, 2009, p. 118.

59 Konrad Hesse, Friedrich Müller, Peter Häberle, Robert Alexy, entre os nesta tese citados.

se desentranhar em cada caso aquele elemento normativo que - desviando-se freqüentemente do teor literal da fundamentação judicial – é o fundamento da decisão, que portanto não poderia ser eliminado mentalmente sem uma substancial alteração do resultado, pelo que sua ausência oculta o itinerário intelectual da decisão, o método. Mas esse limite é ultrapassado, restando no entanto numerosos fatores normativos adicionais encobertos pela forma verbal da metódica jurídico-tributária tradicional e do seu estilo de apresentação como identificação neutra de uma vontade pretérita contida no texto da norma aplicanda. Na sua maior parte tais fatores originam-se de um imaginário que tem sido designado genérica, abrangente e indistintamente como “da realidade”, “do espírito”, “da natureza” e contraposta à “norma jurídica”⁶⁰, embora este imaginário seja tratado no processo efetivo da concretização do direito constitucional tributário como parte integrante da norma embasadora da decisão, impraticável que é, pela racionalidade formal encetada - conceitualmente analítica e temporalmente pontual – abarcar e explicitar metodicamente realidade, espírito, natureza, transbordantes do tempo para a duração, portanto não fixáveis em conteúdo no tempo pontual de um evento passado, o da promulgação da lei.

Tais elementos de decisão aportam 1^o) seja pela superação inafastável ante os limites de normatividade do teor literal da norma constitucional tributária positivada⁶¹, 2^o) seja pela introdução sem mediação metódica de resultados

60 Ver ADI 2010/DF, DJ de 22/03/2004, supra, “... *No que concerne ao primeiro desses elementos (elemento conceitual), cabe ter presente que a construção do significado de Constituição permite, na elaboração desse conceito, que sejam considerados não apenas os preceitos de índole positiva, expressamente proclamados em documento formal (que consubstancia o texto escrito da Constituição), mas, sobretudo, que sejam havidos, igualmente, por relevantes, em face de sua transcendência mesma, os valores de caráter suprapositivo, os princípios cujas raízes mergulham no direito natural e o próprio espírito que informa e dá sentido à Lei Fundamental do Estado. ... a Constituição da República, muito mais do que o conjunto de normas e princípios nela formalmente positivados, há de ser também entendida em função do próprio espírito que a anima*”, e RE 336.134-RS – 23/10/2002, supra, “... visão sempre sábia, porque assentada na *natureza das coisas*, do *homem médio*...”.

61 Ver íntegra da decisão ADI 2010/DF, DJ de 22/03/2004, supra, “... *No que concerne ao primeiro desses elementos (elemento conceitual), cabe ter presente que a construção do significado de Constituição permite, na elaboração desse conceito, que sejam considerados não apenas os preceitos de índole positiva, expressamente proclamados em documento formal (que consubstancia o texto escrito da Constituição), mas, sobretudo, que sejam havidos, igualmente, por relevantes, em face de sua transcendência mesma, os valores de caráter suprapositivo, os princípios cujas raízes mergulham no direito natural e o próprio espírito que informa e dá sentido à Lei Fundamental do Estado. ... a Constituição da República, muito mais do que o conjunto de normas e princípios nela formalmente positivados, há de ser também entendida em função do próprio espírito que a anima, afastando-se, desse modo, de uma concepção impregnada de evidente minimalismo conceitual* ... *Sob tal perspectiva, que acolhe conceitos múltiplos de Constituição, pluraliza-se a noção mesma de constitucionalidade / inconstitucionalidade, em*

parciais - da Ciência Política (*e.g.* identificação de possibilidade de comprometimento do plano de governo pela eventual inconstitucionalidade de lei tributária majoradora de exação, votada com apertada maioria congressual governista, eventualmente irrepetível), da Economia (*e.g.* comprometimento macroeconômico das contas nacionais pelo eventual descumprimento dos prazos para pagamento do serviço da dívida externa pela possibilidade de quebra das projeções de receitas tributárias ocasionadas pela declaração de inconstitucionalidade de lei tributária instituidora ou majoradora de tributos), da Sociologia (*e.g.* juízo de constitucionalidade ou inconstitucionalidade da instituição, redução ou majoração de contribuição para a previdência social de inativos, de repercussão nacional direta no comportamento de poupança e consumo deste grupo social, e indireta na ampla massa de famílias que têm na renda do inativo a singular fonte de renda regular), da Estatística (quebra do histórico e projeções da balança de pagamentos por eventual incidente de déficit ou superávit repercutido por resultado de juízo de constitucionalidade tributária), e de outras disciplinas - não refletidos e explicitados na *ratio decidendi* jurisdicional constitucional tributária, mas presentes no seunexo de fundamentação e apresentação que decide o caso, 3^o) seja mesmo pelas representações subjetivas do legislador no âmbito da metódica tradicional de racionalidade analítico-formal podendo, no caso individual em pauta, contrariar ou não a norma posta⁶².

Pontos de vista dessa natureza e de natureza análoga perpassam, em decisões de tipos distintos, a jurisprudência constitucional tributária brasileira, concentrada ou difusa, até hoje. E embora não explicitados num itinerário metódico, na sua *ratio decidendi*, tais peculiaridades e elementos transcendem os métodos tradicionais e aportam normatividade subjacente aos argumentos que

decorrência de formulações teóricas, matizadas por visões jurídicas e ideológicas distintas, que culminam por determinar - quer elastecendo-as, quer restringindo-as - as próprias referências paradigmáticas conformadoras do significado e do conteúdo material inerentes à Carta Política.
...

62 RE 336.134-1 RS, 23/10/2002, tribunal pleno, voto M.Aurélio, folha 677: “Ao majorar-se a alíquota da COFINS de 2 para 3%, considerou-se o princípio isonômico de maneira inversa. Entre a outorga do benefício a empresas em dificuldade, a empresas que não apresentem lucro e àquelas que se mostram com saúde econômica e financeira invejável, há de entender-se, se assim fosse possível – com alijamento, até mesmo, da ordem jurídica em vigor – pela necessidade de socorrer as primeiras.”

fundamentam as decisões em matéria tributária, *e.g.* o invocado dever ou princípio da solidariedade social, nas decisões em matéria de contribuições sociais⁶³.

Esses enfoques múltiplos de uma possível metódica da concretização na jurisprudência constitucional tributária, que é materialmente mais adequada e que, embora ainda de modo não explicitado como racionalidade de decidir, procede de forma diferenciadora, estão em contradição com um outra tendência identificável na jurisprudência do STF: tratar o sistema tributário nacional como “valores” ou “princípios”, e solucionar de forma metódica sua concretização, limitação e mediação com outras normas tributárias constitucionais por meio de procedimentos de "ponderação" de "bens" ou "interesses"⁶⁴, portanto de padrões

63 Sobre tributação e o dever de solidariedade social ver os capítulos 1, 2 e 3 desta tese e em GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação, *in* GRECO, Marco Aurélio, e GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade social e tributação. SP, Dialética, 2005, p. 168 e ss.

64 ADI 2010/DF, DJ de 22/3/2004, p. 00043: “Trata-se de ação direta, que, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil em face da Lei nº 9.783/99, busca, em essência, o reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos inativos e dos pensionistas, além da declaração de invalidade jurídico-constitucional das alíquotas progressivas referentes à contribuição previdenciária devida tanto por inativos e pensionistas, quanto por servidores em atividade”. ... “A definição do significado de bloco de constitucionalidade - *independentemente da abrangência material que se lhe reconheça* - reveste-se de fundamental importância no processo de fiscalização normativa abstrata, pois a exata qualificação conceitual dessa categoria jurídica projeta-se como fator determinante do caráter constitucional, ou não, dos atos estatais contestados em face da Carta Política. - *A superveniente alteração/supressão das normas, valores e princípios que se subsumem à noção conceitual de bloco de constitucionalidade*, por importar em descaracterização do parâmetro constitucional de confronto, faz instaurar, em sede de controle abstrato, situação configuradora de prejudicialidade da ação direta, legitimando, desse modo - ainda que mediante decisão monocrática do Relator da causa (RTJ 139/67) - a extinção anômala do processo de fiscalização concentrada de constitucionalidade. Doutrina. Precedentes.” (ADI 595/ES, "Informativo/STF" nº 258/2002). Cumpre ressaltar, por necessário, que essa orientação jurisprudencial reflete-se no próprio magistério da doutrina (CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, "A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro", p. 225, item n. 3.2.6, 2ª ed., 2000, RT; OSWALDO LUIZ PALU, "Controle de Constitucionalidade - Conceitos, Sistemas e Efeitos", p. 219, item n. 9.9.17, 2ª ed., 2001, RT; GILMAR FERREIRA MENDES, "Jurisdição Constitucional", p. 176/177, 2ª ed., 1998, Saraiva), cuja percepção do tema ora em exame põe em destaque, em casos como o destes autos, que a superveniente alteração da norma constitucional revestida de parametricidade importa na configuração de prejudicialidade do processo de controle abstrato de constitucionalidade, eis que, como enfatizado, o objeto da ação direta resume-se, em essência, à fiscalização da ordem constitucional vigente. Todas as considerações que vêm de ser expostas justificam-se em face da circunstância de que, posteriormente à instauração deste processo de controle normativo abstrato, sobreveio a Emenda Constitucional nº 41/2003, que suprimiu e alterou, substancialmente, a cláusula de parâmetro invocada para justificar o ajuizamento da presente ação direta. O argumento de inconstitucionalidade exposto pelo autor da presente ação direta apóia-se, fundamentalmente, na alegação de que o diploma legislativo ora questionado teria transgredido a regra inscrita no art. 40, "caput", da Constituição Federal (na redação anterior à promulgação da EC nº 41/2003), cujo texto vedaria - tal como sustentado pelo autor e reconhecido, em sede de medida cautelar, pelo Supremo Tribunal Federal - a instituição (e cobrança) de contribuição previdenciária sobre proventos e pensões. Ocorre, no entanto, que a superveniência da EC nº 41/2003 importou em substancial reformulação da cláusula de parâmetro invocada pelo autor, eis que, em decorrência da referida alteração constitucional, a Carta Política, agora, ao assegurar "regime de previdência de caráter contributivo e solidário", determina que o

éticos ou políticos, eventualmente descontextualizados de um método intersubjetivamente controlável⁶⁵- e.g. no processo objetivo da ação declaratória de constitucionalidade, em que não há contraditório.

A decisão na ADI 2010/DF, DJ de 22/3/2004 concebe juízo positivo ou negativo de “parametricidade”⁶⁶, pela superveniente alteração/supressão das

custeio do novo sistema dar-se-á "mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas..." (CF, art. 40, "caput", na redação dada pela EC nº 41/2003). O fato irrecusável, no caso ora em exame, é um só: houve, na espécie, efetiva mudança no paradigma de confronto, apta, por si só, a gerar situação caracterizadora de total prejudicialidade da presente ação direta. Impõe-se assinalar, finalmente, por extremamente relevante, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar, em recentíssimo julgamento (10/03/2004), hipótese idêntica à ora versada nos presentes autos - na qual também se discutia a constitucionalidade, ou não, da instituição de contribuição previdenciária sobre proventos e pensões -, reconheceu a prejudicialidade da mencionada ação direta (ADI 2.197/RJ, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA), ante a revogação da norma constitucional invocada como paradigma de confronto, considerada a superveniência da EC nº 41/2003”.

65 Ávila, Humberto, “Sistema constitucional tributário”, SP, Saraiva, 2004, p. 565/566, “Teses”: “O poder de tributar só será efetivamente limitado quando se incorporar, em lugar de um modo de análise orientado por meros padrões éticos ou políticos, uma análise que, ademais de metodologicamente estruturada, *seja orientada para a prática (praxisgerechte Steuerlehre)*, de acordo com a qual os limites da tributação sejam corroborados por métodos intersubjetivamente controláveis – o que é exigido pelo próprio princípio do estado de direito e pelo princípio democrático.

66ADI 2010/DF, DJ de 22/3/2004, p. 00043: “Trata-se de ação direta, que, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil em face da Lei nº 9.783/99, busca, em essência, o reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos inativos e dos pensionistas, além da declaração de invalidade jurídico-constitucional das alíquotas progressivas referentes à contribuição previdenciária devida tanto por inativos e pensionistas, quanto por servidores em atividade”. ... “A definição do significado de bloco de constitucionalidade - *independentemente da abrangência material que se lhe reconheça* - reveste-se de fundamental importância no processo de fiscalização normativa abstrata, pois a exata qualificação conceitual dessa categoria jurídica projeta-se como fator determinante do caráter constitucional, ou não, dos atos estatais contestados em face da Carta Política. - *A superveniente alteração/supressão das normas, valores e princípios que se subsumem à noção conceitual de bloco de constitucionalidade*, por importar em descaracterização do parâmetro constitucional de confronto, faz instaurar, em sede de controle abstrato, situação configuradora de prejudicialidade da ação direta, legitimando, desse modo - ainda que mediante decisão monocrática do Relator da causa (RTJ 139/67) - a extinção anômala do processo de fiscalização concentrada de constitucionalidade. Doutrina. Precedentes.” (ADI 595/ES, "Informativo/STF" nº 258/2002). ... Torna-se necessário enfatizar, no entanto, que a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal - tratando-se de fiscalização abstrata de constitucionalidade - apenas admite como objeto idôneo de controle concentrado as leis e os atos normativos, que, emanados da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal, tenham sido editados sob a égide de texto constitucional ainda vigente. O controle por via de ação, por isso mesmo, mostra-se indiferente a ordens normativas inscritas em textos constitucionais já revogados, ou que tenham sofrido, como no caso, alterações substanciais por efeito de superveniente promulgação de emendas à Constituição. É por essa razão que o magistério jurisprudencial desta Suprema Corte tem advertido que o controle concentrado de constitucionalidade reveste-se de um só e único objetivo: o de julgar, em tese, a validade de determinado ato estatal contestado em face do ordenamento constitucional, desde que em regime de plena vigência, pois - conforme já enfatizado pelo Supremo Tribunal Federal (RTJ 95/980 - RTJ 95/993 - RTJ 99/544 - RTJ 145/339) -, o julgamento da arguição de inconstitucionalidade, quando deduzida "*in abstracto*", não deve considerar, para efeito do contraste que lhe é inerente, a existência de paradigma revestido de valor meramente histórico. Vê-se, desse modo, que, tratando-se de fiscalização normativa abstrata, a questão pertinente à *noção conceitual de parametricidade* - vale dizer, do atributo que permite outorgar, à cláusula constitucional, a qualidade de paradigma de

“normas, valores e princípios que se *subsumem* (não se ponderam) à noção conceitual de bloco de constitucionalidade”.

O recurso racional-prático de valoração e ponderação em matéria constitucional tributária oferece pouca nitidez em termos metódicos, por não explicitadora do itinerário de sua *ratio decidendi*, e apresenta, quanto aos princípios constitucionais tributários, fundamentação em conceitos de amplo e variado conteúdo (*e.g.* solidariedade social), conceitos portanto abertos para a duração, no entanto não considerada no itinerário explicitado como percorrido até chegar-se à decisão do caso, “ponderados” que podem ser os conceitos de “bens”, “valores” e “interesses” para a justificação que se pretende legitimadora dessas decisões. Assim, a principiologicização da razoabilidade e da proporcionalidade retirou estas noções do campo do juízo procedimental - prática de verificar / fixar *in casu* uma razão entre fins e meios, e uma proporção valorativa -, para o juízo conceitual *ante casum* de razoabilidade e proporcionalidade como fins que são

controle - desempenha papel de fundamental importância na admissibilidade, ou não, da própria ação direta, consoante já enfatizado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (RTJ 176/1019-1020). Isso significa, portanto, que a idéia de inconstitucionalidade (ou de constitucionalidade), por encerrar um conceito de relação (JORGE MIRANDA, "Manual de Direito Constitucional", tomo II, p. 273/274, item n. 69, 2ª ed., Coimbra Editora Limitada) - que supõe, por isso mesmo, o exame da compatibilidade vertical de um ato, dotado de menor hierarquia, com aquele que se qualifica como fundamento de sua existência, validade e eficácia - torna essencial, para esse específico efeito, a identificação do parâmetro de confronto, que se destina a possibilitar a verificação, "*in abstracto*", da legitimidade constitucional de certa regra de direito positivo, a ser necessariamente cotejada em face da cláusula invocada como referência paradigmática. A busca do paradigma de confronto, portanto, significa, em última análise, a procura de um padrão de cotejo, que, ainda em regime de vigência temporal, permita, ao intérprete, o exame da fidelidade hierárquico-normativa de determinado ato estatal, contestado em face da Constituição. ...”.

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”. 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. 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.

enunciados como alcançados na subsunção, mas que por não comparecerem descritos os seus componentes no itinerário do juízo, não podem ser aferidos como medidas praticadas *in casu*. Assim, comparece o juízo de valor ponderativo sem explicitação metódica, mas em formulações concatenadas, que por fazerem sentido, por sua verossimilhança, pretendem servir como fundamento ou justificação das decisões, entre a pluralidade de decisões possíveis em cada caso, em meio às quais se afirmará encetada, como justificação, uma ponderação, sem explicitação do itinerário que resultou naquele juízo de razão / proporção. Também assim o recurso formal de razoabilidade / proporcionalidade pela formulação (“Ótimo de Pareto”), proposta por Robert Alexy para dar justificação às decisões judiciais resultantes da aplicação de sua teoria da argumentação jurídica⁶⁷, de que não temos notícia até aqui em processo constitucional tributário brasileiro. Mas é uma tentativa de racionalizar a irracional doutrina dos sistemas de valores, que desconsidera o fato de que 1. nas sociedades pluralistas “valores” como conceitos são extremamente controvertidos e sua ponderação lingüística leva a decisões baseadas em pré-conceitos pessoais do decisor sobre “valores” e a pré-decisões não explicitadas; 2. que os direitos são normas, não valores, é dizer são materialmente garantidos e concretizáveis; 3. que por trás de direitos encontram-se representações axiológicas, valores, mas a partir do momento em que estes estejam positivados no texto constitucional tornam-se direito vigente; e que 4. por isso, quem considera os princípios constitucionais como valores, paradoxalmente, os desvaloriza.⁶⁸

É certo que não podem o decisor administrativo, o julgador administrativo / judicial ou o legislador, atuar com grande liberdade no espaço protegido pelas “limitações constitucionais ao poder de tributar” para ampliar ou reduzir, *e.g.* o alcance dos conceitos “equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico”, ou “finalidades essenciais”⁶⁹, não podem eles determinar-lhes portanto o conteúdo, aberto à dimensão da duração. Mas a compreensão de tais limitações não se relaciona somente com o direito tributário ou com a necessidade

67 ALEXY, Robert, “*Teoria da argumentação jurídica*”, SP, Landy, 2001, e “*Teoria de los derechos fundamentales*”, Madrid, Centro de estudios constitucionales, 1993.

68 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, pp. 304-305.

69 Sobre “essencialidade”, direito e constituição, ver no Capítulo 4, “A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais”.

de um procedimento metódico de “ponderação de bens ou interesses”⁷⁰, como o eventualmente cogitado em nossa jurisdição constitucional. A ponderação somente pode ser considerada como recurso metódico auxiliar de concretização do direito, é dizer, como recurso auxiliar de valoração: a ponderação de diferentes pontos de vista da concretização da norma não substitui o esforço da interpretação, apenas o pressupõe e complementa:

“Isso é válido sobretudo para os direitos fundamentais (e dizemos nós, os direitos fundamentais sociais ligados à solidariedade social do art. 3º, I da CF/88), para que não se proceda de modo incontrolável a uma mistura feita a partir de aspectos materiais e sujestão lingüística, de pré-compreensão obscura e participação afetiva no problema jurídico concreto, às custas da liberdade real (e dizemos nós, as liberdades positivas, que pressupõem prestações estatais custeadas pela sociedade segundo a solidariedade social) e, assim, sem a efetivação da obrigação prevista no Estado de Direito, se proceda antes à afirmação do que à elucidação da “preponderância” ou da “maior valorização” de um dos conjuntos de normas e de dados reais em questão”.⁷¹

De novo, a ponderação somente pode ser considerada como recurso metódico auxiliar de concretização do direito, é dizer, como recurso auxiliar de valoração: a ponderação de diferentes pontos de vista da concretização da norma não substitui o esforço da interpretação, apenas o pressupõe e complementa:

“Tal procedimento (sublinha-se aqui o de ponderação de bens, valores ou interesses, segundo uma anunciada argumentação jurídico-constitucional tributária ético-discursiva) não satisfaz as exigências, imperativas no Estado de Direito e nele efetivamente satisfáveis, a uma formação da decisão e representação da fundamentação, controlável em termos de objetividade da ciência jurídica no quadro da concretização da constituição e do ordenamento jurídico infraconstitucional.”⁷²

Portanto no limite em que a racionalidade formal - que serviu através do positivismo jurídico aos juízos de constitucionalidade / inconstitucionalidade tributária antes de 1988 – não satisfaz um juízo jurídico-constitucional calcado

70 MS 24369 / DF, DJ de 16/10/2002, p. 00024, relator Min. Celso de Melo: “... Entendo que a superação dos antagonismos existentes entre princípios constitucionais há de resultar da utilização, pelo Supremo Tribunal Federal, de *critérios que lhe permitam ponderar e avaliar, "hic et nunc"*, em função de determinado contexto e sob uma perspectiva axiológica concreta, qual deva ser o direito a preponderar no caso, considerada a situação de conflito ocorrente, desde que, no entanto, *a utilização do método da ponderação de bens e interesses* não importe em esvaziamento do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, tal como adverte o magistério da doutrina...”.

71 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, pp. 281-282.

72 MÜLLER, Friedrich, “*Métodos de trabalho do direito constitucional*”, SP, Max Limonad, 2000, p. 36.

em princípios, já agora positivados no texto constitucional (princípios portanto não sujeitos àquela racionalidade formal de mútua exclusão como as regras infraconstitucionais, *e.g.* o conflito aparente de normas, pelo qual apenas uma se aplica ao caso, afastando as demais), atende-se ao teor material das prescrições do atual sistema tributário nacional e de outras prescrições constitucionais tributárias de forma mais nítida no atual estado constitucional democrático inaugurado pela CF88,

com ajuda dos pontos de vista hermenêutica e metodicamente diferenciadores e estruturantes da análise do âmbito da norma e com uma formulação substancialmente mais precisa dos elementos de concretização do processo prático de geração do direito, a ser efetuada, do que com representações necessariamente formais de ponderação, que conseqüentemente insinuam no fundo uma reserva de juízo em todas as normas constitucionais, do que com categorias de valores, sistemas de valores e valoração, necessariamente vagas e conducentes a insinuações ideológicas.⁷³

Nem o sistema tributário nacional do CTN, sustentado pela constituição anterior, menos ainda o atual sistema tributário nacional da CF88 formam um sistema fechado de valores e pretensões sem vinculação funcional e normativa às partes restantes do direito constitucional. Ao contrário, suas vinculações material-normativas podem ser tornadas plausíveis, sobretudo por meio de aspectos da interpretação sistemática, sem que se façam necessárias suposições referentes a um sistema tributário fechado, mesmo porque temos também, do ponto de vista dos dispositivos legislativos, o sistema tributário nacional do CTN, a par do sistema tributário nacional da CF88, além de na CF88, em artigos exteriores ao capítulo do STN, encontrarem-se dispositivos constitucionais tributários (*e.g.* art.182, par. 4º, II, e art.195, da CF88). Embora não haja nitidez quanto à noção de sistema de princípios constitucionais, tampouco de sistema tributário nacional empregada pelo STF, notadamente após a constituição de 1988 não há cogitar-se senão de um sistema aberto à duração, para a concretização dos princípios constitucionais⁷⁴.

73 MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*, SP, Max Limonad, 2000, p. 36. O âmbito da norma é um modelo de estrutura possível do real obtido a partir da análise da realidade, que é co-determinante do enunciado normativo da disposição legal. O componente integral do esforço metódico se constitui daquilo que fornece estrutura material ao teor de validade (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*, SP, RT, 2009, p. 229).

74 LARENZ, Karl, *Metodologia da ciência do direito*, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1997, p.241 e 697.

A aceitação da noção conceitual de bloco de constitucionalidade - independentemente da abrangência material que se lhe reconheça⁷⁵ - formado por valores e princípios⁷⁶ eventualmente ponderáveis⁷⁷, ou de uma ordem geral de “valores” constitucionais, vai de encontro a decisões da jurisdição constitucional tributária brasileira amparadas em análises de âmbitos da norma⁷⁸, embora não explicitadas como tal em um itinerário racional, como vimos.

Os princípios gerais do sistema tributário nacional, as limitações constitucionais ao poder de tributar, e a repartição das receitas tributárias, podem ser tratados pertinentemente como garantias materialmente reforçadas pelos âmbitos de suas normas, sem tratar a sua totalidade como sistema axiomático-dedutivo ou como sistema de valores, mas como correlação que pode ser interpretada de forma materialmente racional, de garantias de liberdade individual, social, política e material cotejáveis com a exação fiscal, respectivamente dotadas de valores próprios e fundamentadas distintamente pelas conquistas da cidadania e da sociedade junto ao estado exator na nossa história, e de divisão política, critérios e parâmetros de exercício da função fiscal estatal assim legitimadora da exação fiscal que lhe resulta.

Embora os câmbios constitucionais antes e depois de 1988 repercutam no conjunto da nossa jurisprudência constitucional tributária, fornecendo um quadro de evolução inicialmente percebido numa série de enfoques que partem de um tratamento do texto das normas tributárias em termos de lógica formal, e que avança na direção de uma concretização da constituição tributária referida a situações e valorações, de um lado não há um *iter* procedimental explicitador de sua *ratio decidendi* nestas decisões, de outro se anuncia como sua fundamentação

75 Ver na ADI 2010/DF, DJ de 22/3/2004, p. 00043: “... “A definição do significado de bloco de constitucionalidade - independentemente da abrangência material que se lhe reconheça - reveste-se de fundamental importância no processo de fiscalização normativa abstrata, pois a exata qualificação conceitual dessa categoria jurídica projeta-se como fator determinante do caráter constitucional, ou não, dos atos estatais contestados em face da Carta Política. - A superveniente alteração/supressão das normas, valores e princípios que se subsumem à noção conceitual de bloco de constitucionalidade, ...”.

76 Ver na ADI 2010/DF, DJ de 22/3/2004, p. 00043, supra, “... normas, valores e princípios que se subsumem à noção conceitual de bloco de constitucionalidade ...”

77 Ver no MS 24369 / DF, DJ de 16/10/2002, p. 00024, supra, “... utilização do método da ponderação de bens e interesses ...”

78 O âmbito normativo é um modelo de estrutura (numa estrutura cada elemento cumpre uma função constitutiva daquele todo, daquela estrutura) possível do real obtido a partir da análise da realidade, que é co-determinante do enunciado normativo da disposição legal. O componente integral do esforço metódico se constitui daquilo que fornece estrutura material ao teor de validade (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 229).

um juízo ponderativo de bens, valores ou interesses, sem referência hermenêutica satisfatória além daquela tradicional que serve-se da compreensão de textos, ou acena mediação por medidas formais de otimização de resultados⁷⁹, demandando em qualquer caso visibilidade, previsibilidade e controlabilidade constitucional democrática da dicção, tanto mais da concretização do sistema tributário nacional da CF88, por empenho pela cientificização de nossa compreensão constitucional, permitindo-se a decomposição e discutibilidade dos elementos componentes dos juízos políticos e jurídicos tributários, explicitados segundo um método de trabalho.

5.4

O problema da densidade valorativa dos princípios constitucionais expressos

A aproximação contemporânea dos modos de pensamento de *case-law* e do direito codificado, presentes na nossa jurisprudência tributária e nos estudos doutrinários de direito tributário brasileiros após 1988, podem encontrar explicação no fato de que aquele (o *case law*) está atualmente numa fase de formação e consolidação de princípios, portanto na fase inicial de sistematização, e este (o direito codificado), em contrapartida, numa fase de desbloqueamento do sistema e de um renovado interesse pelo pensamento problemático⁸⁰. A CF/88 trouxe para o campo de normatividade constitucional valores, já agora expressos nos direitos fundamentais e princípios constitucionais, de grande densidade valorativa e variabilidade contentutística⁸¹.

Conforme a formulação de CANARIS, Klaus-Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1989, pp. 279-280):

A função do sistema na Ciência do Direito reside, por conseqüência, em traduzir e desenvolver a adequação valorativa e a unidade interior da ordem

79 Ver em Alexy, Robert, “Teoria da argumentação jurídica”, SP, Landy, 2001, e “Teoria de los derechos fundamentales”, Madrid, Centro de estudios constitucionales, 1993.

80 Ver LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1997, p. 232/233.

81 Ver em CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. Eficácia constitucional: uma questão hermenêutica, in BOUCALT, Carlos E. de Abreu, e Rodriguez, José Rodrigo (organizadores). *Hermenêutica plural*. SP, Martins Fontes, 2002, p. 378.

jurídica. A partir daí, o pensamento sistemático ganha também a sua justificação que, com isso, se deixa derivar mediatamente dos «valores jurídicos mais elevados».

Já no âmbito da organização e do exercício da função fiscal fazendária do estado brasileiro, porque a nossa constituição fixou diferenças sistêmicas estruturais e normativas no sistema jurídico através dos subsistemas tributário nacional⁸² e da seguridade social⁸³, a concretização de unidade e de adequação valorativa desse subsistema tributário no sistema jurídico já encontra diferenciação derivada mediatamente de «valores jurídicos mais elevados» expressos na própria constituição⁸⁴, nas leis gerais⁸⁵ e na legislação em geral⁸⁶.

Na concatenação das decisões jurídicas, os princípios do sistema tributário nacional e do sistema da seguridade social da CF88 comparecem de maneira distinta, segundo entendemos, nas valorações postas na solução dos casos nos procedimentos fiscais e no processo administrativo/judicial tributário. Entendemos que a visão de sistema tributário afeta à atividade da administração fazendária nos procedimentos fiscais atende a uma racionalidade primordialmente sistêmica⁸⁷, é dizer vinculativa, porque de antemão conhecidos e determinantes o elenco de parâmetros e critérios aplicáveis aos casos, que comparecem através das figuras metódicas do programada norma e do âmbito da norma pelo itinerário elíptico - e não circular entre norma e realidade – do juízo jurídico tributário nos procedimentos fiscais fazendários:

“O caráter da ligação elíptica do programa normativo e âmbito normativo, caráter esse que é sistemático e formador de sistema no sentido amplo, significa, de acordo com esses pressupostos, não um sistema no sentido dedutivo da axiomática prática ou da hierarquia que enfatiza valores, mas sim a conexão, necessária e fundamentada na visão estruturante da norma jurídica, entre normatividade materialmente determinada e realidade fundamentada pela norma.”⁸⁸

82 Ver em ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, pp. 3-4.

83 CF88, arts. 194 a 204.

84 A solidariedade social (CF**, art. 3º., I), os direitos fundamentais individuais (CF88, art. 5º.) e coletivos (CF88, art. 6º.).

85 O sistema tributário nacional, Lei n. 5.172/66, LC n. 104 e 105, de 2001, LC n. 118/2005.

86 P.ex. a Lei n. 9.784/99, que regula o processo administrativo federal.

87 Ver, *infra*, em 5.5.1. A legitimação das valorações no direito pelo procedimento sistêmico luhmanniano.

88 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 264.

Se os princípios constitucionais e jurídico-tributários fossem submetidos a juízos de ponderação nos procedimentos fiscais fazendários, incorrer-se-ia na sobreposição de reservas de juízo à mediação de valores - vinculativa para a administração fazendária - subjacente aos princípios constitucionais tributários legislados no subsistema⁸⁹. Daí que, no curso dos procedimentos fiscais fazendários, eventual juízo, decisão, norma tributária casuisticamente produzida com base em ponderações de princípios constitucionais tributários, afastando a diferenciação - mediação valorativa que é vinculativa de sua atuação - já fixada no subsistema constitucional tributário⁹⁰, além de extrapolar as regras de competência (neste caso a ponderação política do legislador), desviaria da necessária previsibilidade e controlabilidade das decisões tomadas no exercício da função fiscal fazendária do estado.

Este o risco em matéria tributária, nos procedimentos fiscais fazendários, dos juízos de ponderação, seja pelo cotejo ponderado de valores considerados em abstrato e hierarquicamente (por exemplo, ao princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, como princípio-regra, não poderiam sobrepor-se quaisquer outros), seja pela escolha *in casu* dos princípios a serem ponderados a partir dos textos das normas constitucionais tributárias (*e.g.*, invariavelmente escolhendo-se os textos de normas das limitações constitucionais ao poder de tributar para serem ponderados, em favor dos valores inerentes à cidadania, desconsiderando-se os valores inerentes à função fiscal do estado, sobrejacentes às regras de jurisdição e competência tributárias dos princípios gerais do sistema tributário e do sistema de seguridade social constitucional), seja mesmo através de uma ponderação formal matematizada em razões e proporções, medidas quantitativas (parâmetros) de razoabilidade (entre fins e meios) e proporcionalidade (a partir daquela razão entre fins e meios fixada, a distribuição quantitativo-valorativa proporcional) pelo “Ótimo de Pareto”⁹¹, a conferirem justificabilidade qualitativa (critérios) às decisões.

89 A “reserva de ponderação das leis gerais”, como vimos no Capítulo 4: O sistema tributário nacional da CF88, arts. 145 a 162, sistema de seguridade social, CF88 arts. 194 a 204 e o sistema tributário nacional da Lei n. 5.172/66 e leis complementares.

90 Na reserva constitucional das leis gerais, como é o CTN e leis complementares tributárias.

91 Ver ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica*. SP, Landy Livraria e Editora, 2001.

A reserva de ponderação pertence, como vimos, aos agentes políticos - como o legislador⁹² do Código Tributário Nacional e de suas leis complementares - e não à administração fiscal fazendária, seja no procedimento fiscal fazendário, seja no processo administrativo fiscal. A valoração feita pelos agentes políticos somente pode ser questionada judicialmente 1) pela via do prequestionamento de constitucionalidade difuso por qualquer juízo ou tribunal que tenha o questionamento desta valoração como condição para decidir uma lide tributária particular, ou 2) pelo controle concentrado de constitucionalidade da lei tributária⁹³.

5.5

Meios de legitimação da atuação do estado em sua função fiscal: procedimento sistêmico e procedimento ético-discursivo

5.5.1

A legitimação das valorações no direito pelo procedimento sistêmico luhmanniano

Niklas Luhmann cogita o direito como estrutura⁹⁴ de um sistema⁹⁵ social que se baseia na generalização congruente de expectativas comportamentais normativas⁹⁶. Mas a legitimação dessa estrutura por Luhmann difere do conceito moderno de legitimidade, como concebido pela tradição europeia com a idéia de existência de um “amplo convencimento factual da validade do direito ou dos princípios e valores nos quais as decisões vinculativas se baseiam”⁹⁷. Pode-se encetar correspondência entre tal tipo de elaboração do conceito de legitimidade com uma associação entre consenso e coação, elementos escassos na realidade dos processos contemporâneos de aceitação geral de decisões⁹⁸. Essa proposta teórica teve relevância num determinado momento histórico, no qual o principal objetivo

92 Capítulo 4.

93 A primeira ação declaratória de constitucionalidade, a ADC 01, firmou a constitucionalidade de matéria legal tributária.

94 Sobre a noção de estrutura, *infra*, Capítulo 7.

95 Sobre a noção de sistema, *infra*, Capítulo 7.

96 LUHMANN. *Sociologia do direito* – vol II, tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 61.

97 Cf. LUHMANN. *Sociologia do direito* – vol I. *op.cit.*, p.

98 Consenso, dissenso, argumentação, dialeticidade nos procedimentos decisórios.

era possibilitar a construção jurídica de uma forma de dominação que superasse a instabilidade causada pela dissolução do direito natural: o positivismo jurídico. Luhmann entende que ela não é um instrumento adequado para a análise das sociedades contemporâneas, tendo em vista que, por força da alta complexidade característica dessas sociedades, a ampliação, e mesmo a formação, de um consenso factual-consciente quanto a conteúdos expectáveis não se faz possível⁹⁹. Além disso, a positivação do direito a partir do século XIX fez com que a legitimidade perdesse por completo seu fundamento moral¹⁰⁰, entende este autor. Ao substituir as certezas exteriores por certezas interiores, imanentes¹⁰¹ ao sistema jurídico, a positivação do direito promoveu o deslocamento da fundamentação da ordem jurídica para dentro de sua própria dimensão¹⁰²: deste modo o direito deixa de ser passível de um juízo de correção, que o considere verdadeiro ou falso, podendo apenas ser válido¹⁰³, legítimo segundo um procedimento. Daí nos referirmos nesta pesquisa ao “procedimento sistêmico luhmanniano” e aos elementos de sistêmicos de procedimentos decisórios.

99 Nas palavras de Luhmann: “Nenhum sistema político pode, pois, fazer depender a sua estabilidade de atingir objetivos tão exagerados (como a convicção da autenticidade dos valores, princípios de legitimação ou teor das decisões) e ninguém está em situação de criar convicções para todos os temas atuais de decisão. Esta opinião desconhece a alta complexidade, variabilidade e capacidade de contradição dos temas e das premissas de decisão, que têm de ser tratadas, em cada caso, de acordo com o sistema político-administrativo das sociedades modernas.”(LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento, op.cit.*, p. 33).

100 Sobre fundamentação moral de legitimidade do direito, ver também, *supra*, Cap. 2, “A tematização de direito e justiça pelo método desconstrutivista”, e “A desconstrução da máscara do direito vestido de justiça”.

101 Sobre imanência, ver no Capítulo 4.

102 PALLADINO, Isabela Amaral. *Entre Habermas e Luhmann: a fundamentação da legitimidade procedimental*. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Dissertação de mestrado, 1994., p. 30. A autora salienta, ainda, que, “por directo positivo, Luhmann entende todas as normas jurídicas que entram em vigor por decisão, e que, de acordo com isso, podem ser revogadas”(Idem, p. 27).

103 Isabela Amaral Palladino explica que “O direito perde sua capacidade de alcançar a verdade devido ao fato de a própria verdade ter sido especificada. As certezas exteriores deverão, assim, ser substituídas por certezas interiores, imanentes ao sistema jurídico. O direito perde sua capacidade de ser verdadeiro ou falso, podendo apenas ser válido” (PALLADINO, Isabel Amaral, *op.cit.*, p.28). Nas palavras do próprio Luhmann: “O pensamento moderno especificou o conceito de verdade no contexto do desenvolvimento das ciências e, vinculado a fortes pressupostos metodológicos, decompôs, por esse meio, os pensamentos de direito natural, positivando o direito, quer dizer, fundamentando-o em torno dos processos de decisão. Depois disso tudo, torna-se difícil ver qual a outra forma, prescindindo do recurso a uma idéia pré-concebida, de poder estabelecer a opinião de que o conhecimento verdadeiro e a verdadeira justiça constituem o objetivo e conjuntamente a essência dos procedimentos juridicamente organizados, e quando e como se poderia atingir esses objetivos.”(LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento, op.cit.*, p. 23).

A positivação do direito representa, de fato, um marco essencial para Luhmann, pois traz consigo a idéia de adaptação do sistema jurídico, rechaçando o dogma do direito imutável, própria do jusnaturalismo. Isso porque

“o direito positivo enquanto sistema autônomo precisa adaptar-se à complexidade crescente do meio social, abrindo-se às novas possibilidades conforme o grau de exigência das expectativas normativas coletivas aumenta”¹⁰⁴.

Essa evolução do direito se dá por via dos procedimentos de decisão¹⁰⁵: cabe a esses procedimentos selecionar, a partir de critérios internos, os valores e contingências sociais, para que alcancem o nível da validade legal¹⁰⁶, com o propósito de reduzir a alta complexidade e a contingência das expectativas de comportamento¹⁰⁷ que caracterizam as sociedades. A seleção de valores e de contingências sociais a partir de critérios internos em procedimentos decisórios formulada por Luhmann encontra, segundo entendemos, pontos de correspondência na teoria e na metódica estruturantes do direito propostas por Friedrich Müller: a teoria estruturante do direito parte de uma teoria pós-positivista da norma segundo a qual a norma não é dada pela legislação, mas construída em procedimentos decisórios¹⁰⁸; através de procedimentos decisórios metodizados¹⁰⁹ (os “critérios internos”, isto é, as figuras metódicas programa normativo e âmbito normativo), elementos teóricos, dogmáticos e do caso (o âmbito material das contingências sociais e dos valores) são selecionados para integrar a norma jurídica, legitimando-se portanto as decisões jurídicas não mais

104 Cf. DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. *Legitimação procedimental e modernidade- A problemática da legitimidade jurídico-política em sociedades complexas*, in Revista de informação legislativa, ano 38, n. 150. Brasília, abril/junho 2001, p. 104.

105 PALLADINO, Isabela Amaral, *op.cit.*, pp. 29-30. Por “processos de decisão” entende Luhmann todos os processos que, por força de uma decisão, exercem função juridicamente normativa, referindo-se, assim, não apenas às sentenças judiciais, como também aos atos legislativos e administrativos.

106 Segundo Luhmann, “A representação do caráter obrigatório institucionalizado só é compatibilizável com as necessidades de uma formação de expectativas resistente a frustrações e diferenciada com relação aos sentidos possíveis, se ocorrer através da diferenciação de processos específicos, nos quais são tomadas decisões institucionalizadas como possuindo efeito vinculativo coletivo”. (LUHMANN. *Sociologia do direito – vol I, op.cit.*, p. 117).

107 Conforme Luhmann, “Cada experiência concreta apresenta um conteúdo evidente que remete a outras possibilidades que são ao mesmo tempo complexas e contingentes. Com complexidade queremos dizer que sempre existem mais possibilidades do que se pode realizar. Por contingência entendemos o fato de que as possibilidades apontadas para as demais experiências poderiam ser diferentes das esperadas(...)” (Sociologia do direito, vol. I, RJ, Tempo Brasileiro, 1983, p. 45).

108 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009.

109 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009.

com base na legalidade e competência da autoridade, mas através de um procedimento cumprido segundo regras.

Rechacado portanto o dogma do direito imutável, próprio do jusnaturalismo, o conceito de legitimidade tem que ser redefinido¹¹⁰. Para Luhmann, a legitimidade se dá no terreno fático¹¹¹: legítima é a estrutura jurídica capaz de produzir decisões¹¹². Ou seja, a complexidade das sociedades modernas

só pode ser tida em conta pela generalização do reconhecimento das decisões¹¹³. A rigor, segundo ele, a legitimidade “depende muito menos de convicções motivadas do que duma aceitação sem motivo, independente da aceitação do caráter próprio de personalidades individuais, que se pode prever tipicamente sem demasiada informação concreta¹¹⁴.”

Por aceitação, Luhmann se refere, precisamente, à noção de que “*os indivíduos, por quaisquer motivos, assumam sempre as decisões como premissas do seu próprio comportamento e estructurem as suas expectativas de acordo com isso*”¹¹⁵. A aceitação pressupõe um processo de integração de novas estruturas de expectativas na antiga personalidade, a qual, no entanto, permanece idêntica. Essa integração não necessariamente se dá de forma harmônica, podendo apresentar resistência pelos indivíduos. Luhmann procura analisar a dinâmica desse processo a partir da noção de aprendizado. Assim,

110 Antonio Carlos de Almeida Diniz salienta que, para Luhmann, “não é mais suficiente para as demandas e imposições de teoria dos sistemas a visão axiológica ou formalista/ritualística do direito e sua processualística. A desmedida complexificação social e o aumento dos problemas carecendo de solução adequada impõem a necessidade de se ultrapassar as formas mais antigas do sistema jurídico. Essas formas deveriam ser substituídas por mecanismos de criação e estabilização de símbolos, mais variabilidade do sistema social”. (DINIZ, Antonio Carlos de Almeida, *op.cit.*, p. 104).

111 O deslocamento da legitimação do direito para o terreno do fático (não o deslocamento do direito, mas de sua legitimação) - é dizer das decisões - e a estruturação do sistema jurídico conectado ao sistema social, são pontos de aproximação entre a teoria dos sistemas sociais de Luhmann e a teoria e metódica estruturantes do direito de Müller, e que servem à visão de sistema tributário estruturado por decisões resultantes dos procedimentos fiscais fazendários federais e conectado ao sistema de seguridade social: “...minha metódica jurídica não é apenas prática, mas uma *teoria da práxis*. Esta é a segunda compreensão de “método”, mais exigente, mais ampla: *o conjunto do percurso das normas jurídicas* por meio de conflitos e problemas de toda espécie, de ordem social, econômica ou política.”(MÜLLER, Friedrich. O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes. SP, RT, 2009, p. 292).

112 Sobre a legitimidade da atuação estatal pelo cumprimento de suas tarefas constitucionalmente fixadas, através de decisões jurídicas metodicamente estruturadas, ver *supra*, Capítulo 2, “Do estado autoridade do interesse público ao estado administração dos recursos sociais”, e no Capítulo 3.

113 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 33.

114 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 33.

115 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 33.

“por meio de um aprendizado bem sucedido, as expectativas alteradas pela decisão serão automaticamente consideradas de dentro para fora e tratadas como um fato (oportuno ou inoportuno); no aprendizado fracassado há necessidade, de situação para situação, de estímulos exteriores para estabelecer um comportamento correspondente à decisão”¹¹⁶.

Contudo, não é o aprendizado individual, como reconhecimento “voluntário” da decisão, que interessa ao conceito de legitimidade concebido por Luhmann. Segundo ele, a legitimidade depende, na verdade, de um

“clima social que institucionaliza como evidência o reconhecimento das opções obrigatórias e as encara, não como conseqüências de uma decisão pessoal, mas sim como resultado do crédito da decisão oficial”¹¹⁷.

Somente quando o conceito de legitimidade é desvinculado de valores apriorísticos, nos quais se acredita pessoalmente, torna-se possível “*investigar convenientemente as condições sociais de institucionalização da legitimidade e capacidade de aprendizado nos sistemas sociais*”¹¹⁸.

Dessa forma, a base de validade legítima não está pautada num consenso quanto a conteúdos, mas na aceitação formal e generalizada das decisões oriundas dos procedimentos de decisão previstos em um direito positivado, desconsiderando-se a vontade individual em função de um contexto social favorável que dará crédito ao exercício de poder. Será legítimo, portanto, “*o poder que instituir seu próprio procedimento de legitimação e, para Luhmann, esta legitimidade se faz possível a partir da dimensão social dos procedimentos de decisão*”¹¹⁹. Partindo dessas premissas, o autor procura demonstrar que,

116 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, pp. 33-34.

117 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 34. Crédito da decisão oficial, estatal-tributária pelo cumprimento das tarefas estatais constitucionalmente fixadas, p. ex., o exercício da função fiscal de captação de recursos para sua aplicação no sistema constitucional de seguridade social. Ver no Capítulo 2, “Do estado autoridade do interesse público ao estado administração dos recursos sociais”, e no Capítulo 3.

118 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 34. Ver também *supra*, Capítulo 2, “Do estado autoridade do interesse público ao estado administração dos recursos sociais”. No Capítulo 7, o modelo de procedimento fiscal fazendário segundo a metódica estruturante das decisões jurídico-tributárias, em estudo comparativo dos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha.

119 PALLADINO, Isabela Amaral, *op.cit.*, p. 34. O procedimentos decisórios da administração fazendária têm clara dimensão social, tanto imediatamente, p.ex. no que se refere à captação de recursos para o custeio do sistema de seguridade social (CF88, arts. 194 a 204, saúde, assistência e previdência social), quanto mediadamente, eis que a atividade da administração fazendária de lançamento é obrigatória e vinculada à lei, é dizer, sua possibilidade alcança inteira a sociedade, segundo os critérios e parâmetros estabelecidos na constituição e nas leis, as diferenciações sistêmicas. Ver, *supra*, no Capítulo 7, o modelo de procedimento fiscal fazendário segundo a metódica estruturante das decisões jurídico-tributárias, em estudo comparativo dos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha. Também sobre a legitimação das decisões da

“entendido o direito positivo como o conjunto de todas as normas jurídicas que entraram em vigor por decisão, será no próprio itinerário, que vai do ponto inicial do procedimento até a decisão tomada, que estará a legitimidade”¹²⁰.

Portanto, segundo sua elaboração, “*o procedimento em si é que atribui legitimidade ao direito*”¹²¹. Nesse sentido, “*Luhmann adota uma releitura inovadora, de encontro às tradicionais doutrinas de legitimação procedimental, com lastro numa visão empírica do direito positivado*”¹²².

Com efeito, em sua proposta de legitimação pelo procedimento, Luhmann não entende o itinerário de formação das decisões no sentido que lhe atribui o direito processual, e sim como um sistema empírico de ações sociais. A estrutura desse tipo de sistema é definida, em um primeiro plano, por normas jurídicas gerais, válidas para diversos procedimentos¹²³, que informam aos participantes a temática e os limites de sua participação. Ultrapassada essa etapa inicial, os procedimentos desenvolvem-se a partir das decisões seletivas dos participantes, que “*eliminam as alternativas, reduzem a complexidade, absorvem a incerteza ou transformam a complexidade indeterminada de todas as probabilidades numa problemática determinável e compreensível*”¹²⁴. Para tanto, faz-se necessária a integração de uma estrutura de comunicações nos sistemas de decisão¹²⁵. Essa estrutura empresta ao procedimento o sentido, tornando possível que os participantes reajam com uma escolha de comportamento em função das informações sobre as capacidades de seleção dos outros. Deste modo o procedimento estabelece uma história do itinerário de decisão, em que cada decisão seletiva de um participante se torna um fato, que será levado em conta na

administração fiscal fazendária federal por sua dimensão social, é dizer pela atuação estatal no cumprimento de suas tarefas constitucionalmente fixadas, ver *supra*, capítulos 1, 2 e 3.

120 PALLADINO, Isabela Amaral, *op.cit.*, p. 30.

121 PALLADINO, Isabela Amaral, *op.cit.*, p. 30. Sobre legitimação da atuação estatal no exercício da função fiscal fazendária, ver *supra*, Capítulo 2, “Do estado autoridade do interesse público ao estado administração dos recursos sociais”. Também *infra*, capítulos 6 e 7.

122 Cf. DINIZ, Antonio Carlos de Almeida, *op.cit.*, p. 38.

123 As normas jurídicas gerais correspondem, no âmbito dos procedimentos fiscais fazendários, à reserva de ponderação do legislador (ver Capítulo 4), p.ex., do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), ou da Lei Complementar n. 104/2001.

124 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 38.

125 Esta estrutura de comunicações, que se integra na reserva de ponderação legislativa, corresponde, no âmbito de atuação da administração fazendária federal, aos elementos estruturantes dos sistemas de decisão tributária dos procedimentos fiscais fazendários e do processo administrativo fiscal. Ver no Capítulo 6 os elementos dogmáticos, teóricos e metódicos de decisão e, no Capítulo 7, a comparação entre os sistemas de estruturação das decisões nos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha.

formulação das premissas para as decisões dos outros participantes, estruturando¹²⁶, assim, a situação geral¹²⁷. Assim é que o procedimento fiscal fazendário de exercício da *potestade publica* como uma estrutura de comunicações nos sistemas de decisão tributária é definido, em um primeiro plano, em textos de normas jurídicas gerais, válidas para diversos procedimentos (de lançamento de tributos/multas, instrutórios de processos administrativos ou judiciais, cautelares, de habilitação ou de sua suspensão / extinção, reconhecimento de isenção / imunidade tributária ou sua suspensão, situação cadastral e regime de tributação / pagamento, entre outros). No procedimento fiscal fazendário não há definidos desde logo situação jurídica e direitos subjetivos, mas exercício da *potestade publica*, estruturante da situação jurídica a ser fixada no seu curso ou ao final, como juízo jurídico tributário que atribuirá direito subjetivo e dever jurídico a um e outro, cidadão e estado. É dizer, que concretizará uma relação obrigacional tributária¹²⁸.

É justamente através dessa combinação entre estruturas de sentido e argumentação interativa dos participantes que os endereçados das decisões – participando, ou sendo representados – aprendem a aceitá-las, mesmo antes de sua ocorrência concreta.

126 Esta visão luhmanniana de legitimação do direito, pelo procedimento que estrutura a situação jurídica, comparece na metódica estruturante do direito, de Friedrich Müller, proposta nesta pesquisa para os procedimentos fiscais fazendários federais do Brasil, em 5.6 e capítulos 6 e 7.

127 A história do processo é, segundo Luhmann, um conceito essencial para o entendimento da dinâmica do processo jurídico. Como explica o autor: “Todas as comunicações, até mesmo uma declaração involuntária, que contribua para o processo, são consideradas como informações que abrem, multiplicam ou eliminam possibilidades, que definem os figurantes e o seu passado relevante e que tornam mais estreito o espaço de manobra da decisão. Cada contributo entra na história do processo e pode, talvez, dentro de estreitos limites, ser interpretado doutra forma, mas já não pode ser readmitido. Assim, se constrói pouco a pouco, uma conjuntura de fatos e de relações de sentido, que está documentada com o selo indelével do passado e que absorve cada vez mais as incertezas. À luz daquilo que já está estabelecido, é interpretado e restringido aquilo que ainda está em suspenso. A história do processo serve então, aqui, como o equivalente duma estrutura, afasta mesmo este processo durante algum tempo como um sistema especial, em que já não é possível tudo aquilo que antes era possível.”(LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 41).

128 No âmbito desta tese, para o procedimento fiscal fazendário que visa a concretização de uma relação obrigacional tributária, como resultado de um juízo jurídico no curso ou ao final do procedimento, vale observar que a estrutura de comunicações avança dos textos de normas jurídicas gerais para aquelas referentes à competência, às atividades socioeconômicas do interessado e às hipóteses fáticas. Conforme ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 562, sobre a concretização da relação obrigacional tributária: “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”.

A idéia de procedimento como sistema de ação importa no reconhecimento de outras características, referentes às funções do procedimento juridicamente organizado. Ao deixar em suspenso diferentes possibilidades de comportamento, a estrutura do sistema procedimental permite que o procedimento jurídico potestativo se apresente aos participantes como um papel a ser por eles desempenhado, “*que compromete e vincula as personalidades*¹²⁹ *com as suas próprias representações e as suas outras relações de papéis no procedimento*”¹³⁰. Assim, a preparação de papéis singulares, concretizados em itinerários de comunicação específicos do sistema¹³¹, dá origem a uma separação de papéis entre o procedimento jurídico e o seu ambiente, “*isto é, uma diferenciação entre o procedimento e a sociedade em relação ao plano dos papéis*”¹³². Essa separação de papéis funciona como um filtro, na medida em que os participantes, no caso de quererem agir de forma racional e serem bem sucedidos no procedimento jurídico potestativo tributário, só podem ser motivados pelos seus outros papéis de acordo com aquilo que é relevante para os papéis desempenhados no âmbito do procedimento¹³³. Por outro lado, esses mesmos participantes, no desempenho dos papéis relativos ao procedimento jurídico potestativo tributário, ficam protegidos das responsabilidades decorrentes de seus outros papéis sociais¹³⁴.

Essa autonomia relativa do procedimento jurídico potestativo quanto aos planos de conduta contribui para a efetivação de

129 Sobre os papéis estatal e cidadão na estrutura de comunicações do procedimento fiscal fazendário, ver também *supra* Capítulo 2.5.1.

130 Cf. LUHMANN, *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 43.

131 Os procedimentos fiscais são itinerários específicos do sistema tributário operados pela administração fazendária.

132 Cf. LUHMANN, *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 43. Para esclarecer a questão da separação de papéis entre o procedimento e a sociedade, Luhmann cita o seguinte exemplo: “*Na eleição política, o eleitor não age primariamente como cabeleireiro, marido, colecionador de selos ou membro da seita metodista – não pode, por exemplo, como contribuinte de sua obra, oferecer um corte de cabelo aos candidatos ou rezar por eles – antes fica vinculado ao papel de eleitor onde pode, quando muito, “considerar” alguns motivos tirados do contexto dos outros papéis.*”

133 Sobre os papéis que cidadão e estado desempenham no procedimento fiscal fazendário, ver também *supra* Cap. 1.1. Sobre vontade subjacente nos juízos jurídicos, ver também *supra*, Cap.2.2 “Significado e intenção nas tarefas constitucionais do estado”. Sobre a vontade correspondente aos papéis que cidadão e estado desempenham no procedimento fiscal fazendário, ver também *supra*, Cap. 2.1, “A tematização do direito e da justiça pelo método desconstrutivo” e “Vontade e poder no juízo jurídico estatal”.

134 Nesse sentido, “o patrão não pode exigir que seus empregados contribuam, através da eleição, para o sucesso de um determinado partido.”(LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 44).

“uma segunda condição essencial da legitimidade da decisão, qual seja, a generalização social do resultado, aspecto que implica estender a validade das decisões proferidas, e obrigatórias, a participantes indiretos e terceiros”¹³⁵.

Caso não existissem a autonomia dos procedimentos e a diferenciação dos papéis, as decisões acabariam por repercutir em outros campos da realidade sistêmica, afetando, assim, o contexto social de sua aceitação¹³⁶.

Há, por fim, um último requisito para a construção da idéia luhmanniana de legitimação pelo procedimento: a situação do assunto. A estrutura do procedimento juridicamente organizado comporta papéis que desempenham tanto as funções de procura cooperante da verdade quanto funções de apresentação e decisão de conflitos. Ou seja, o *modus operandi* dos procedimentos jurídicos permite que cooperação e conflito coexistam em seu interior, de maneira que os papéis no procedimento possam ser confrontados de forma concorrente, e até mesmo contraditória. A situação do assunto irá determinar aquilo que se espera de cada um dos participantes no procedimento no tocante ao desempenho de seus papéis, influenciando a sinceridade de suas decisões¹³⁷. Dentro desta lógica, por exemplo, para um juiz, a sinceridade da decisão é uma obrigação, uma vez que sua motivação para integrar o processo se dá em razão do trabalho, através de sua remuneração: espera-se que ele atue de forma imparcial, no sentido da procura da verdade; já as partes do processo, por sua vez, atuam no sentido da defesa ou promoção de seus próprios interesses.

Porém, para que as partes aceitem assumir papéis e integrar um processo são essenciais os seguintes componentes: um interesse próprio pelo assunto; a certeza de que será tomada uma decisão; e a incerteza quanto ao conteúdo desta. Este último componente é especialmente relevante para o procedimento. Com efeito, é a incerteza que

135 Cf. PALLADINO, Isabela Amaral, *op.cit.*, pp. 39-40.

136 Por exemplo, se ao adquirente de uma empresa fosse imputada a sujeição passiva de um fato gerador tributário no qual não tenha tido qualquer interesse, manifestação de vontade ou interveniência.

137 A “situação do assunto” corresponde, em termos jurídicos, à situação jurídica, delineada após juízo interlocutório ou final dos procedimentos fiscais. Definida a “situação” (jurídica) do assunto, abre-se a possibilidade de numa nova rede de comunicação – o processo administrativo ou judicial tributário -, cujo desempenho pressupõe cooperação e conflito, o que só excepcionalmente ocorre nos procedimentos fiscais fazendários, por mandato de segurança. No procedimento fiscal fazendário a “situação do assunto” corresponde ao “âmbito do caso” e orbita entre os elementos metódicos de concretização da decisão jurídica “programa da norma” e “âmbito da norma”. Sobre os elementos metódicos de decisão jurídica e o modelo elíptico de concretização do direito – distinto do modelo “círculo hermenêutico de interpretação” – ver neste capítulo.

“dá aos participantes o incentivo de contribuir para o progresso do procedimento por meio das suas próprias tentativas de redução, mantém-lhes vivas as esperanças, e os conduz através do caminho que, de acordo com as regras do procedimento jurídico, levará à decisão”¹³⁸.

Em suma,

“a legitimação pelo procedimento e pela igualdade das probabilidades de obter decisões satisfatórias substitui os antigos fundamentos jusnaturalistas ou os métodos variáveis de estabelecimento do consenso. Os procedimentos encontram como que um reconhecimento generalizado, que é independente do valor do mérito de satisfazer a decisão isolada, e este reconhecimento arrasta consigo a aceitação e consideração de decisões obrigatórias”¹³⁹.

Aos itinerários de redução de complexidade das relações sociais de cooperação e conflito corresponde a institucionalização de modelos, padrões-referências de compreensão destas relações sociais de cooperação e conflito, notadamente no direito público, portanto nas relações jurídico-tributárias entre o estado fiscal fazendário e o cidadão contribuinte, já sistemicamente diferenciadas nas expressões da constituição, do código e leis complementares tributárias. Isto porque, diferentemente das relações privadas que envolvam direitos disponíveis - em que há disponibilidade para dar forma e conteúdo à complexidade das relações entre os cidadãos segundo sua livre vontade de pactuar -, o estado, quando atua com desigualdade de poder em relação ao cidadão, em qualquer relação em que opere a *potestade publica* - não pode dispor livremente da forma e do conteúdo de suas relações com o cidadão; daí porque sejam desde logo fixadas diferenciações sistêmicas (p.ex. na CF88, arts. 145 a 162, sistema tributário nacional, arts. 194 a 204, sistema de seguridade social, no sistema tributário nacional do CTN e leis que lhe são complementares), para o exercício da função fiscal fazendária estatal, que se legitimaria imediatamente no procedimento sistêmico luhmanniano, mediada também esta legitimação pela possibilidade de impugnação do cidadão contribuinte, que eventualmente problematizaria - e.g. no exercício do direito fundamental ao contraditório e ampla defesa, já então num processo administrativo ou judicial tributário - aquela legitimação imediata, após o juízo jurídico tributário resultante do procedimento fiscal fazendário.

138 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 46.

139 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., pp. 31-32.

No entanto, entendemos que a necessária legitimação e a possibilidade de controle das decisões resultantes dos procedimentos fiscais fazendários somente são viabilizáveis através de uma explicitação metódica – e não apenas conceitual ou factual - do itinerário dos juízos jurídicos. Para isso, na experiência em que se insere o decisor jurídico, norma e realidade não se separam no momento extenso de formação do juízo jurídico tributário, seus elementos não se “relacionam” como se pertencessem a conjuntos cognitivos distintos; ao contrário, são co-constituídos parcial e intermediariamente por elementos metódicos, elementos teóricos, dogmáticos e dados do caso jurídico que estruturam a decisão, o que permite visibilidade ao itinerário de condução do juízo, mediado pela conexão empírica de realidade e direito.

Mas o sistema luhmanniano, no que se refere à estrutura da aplicação concreta do direito, não supera o dualismo entre ser e dever ser, não supera a interpretação da norma como ente desvinculado da realidade - pois nessa visão de sistema como procedimento de ação sobre a realidade, esta lhe é exterior, sistema jurídico e realidade não se co-constituem, ao contrário, o sistema jurídico traz a realidade para o seu interior através de decisões institucionalizadas como possuindo efeito vinculativo coletivo, por procedimentos aos quais se atribui aceitação, e portanto legitimação.

Embora considerando que o procedimento técnico de decisão que legitima o direito do sistema luhmanniano, no que se refere à estrutura da aplicação concreta do direito, não supere o dualismo entre ser e dever ser¹⁴⁰, não supere a interpretação da norma como ente desvinculado da realidade, podemos perceber e identificar alguns elementos da teoria dos sistemas sociais de Luhmann que comparecem na teoria estruturante do direito de Müller e em sua metódica jurídica (ou metódica jurística, *Juristische Methodik*), e portanto que se desdobram no modelo estruturante das decisões dos procedimentos fiscais fazendários proposto nesta tese.

A teoria estruturante do direito tem um projeto de divisão funcional do trabalho entre a dogmática jurídica e a sociologia que não compreende esta como pertencente às instituições extrajurídicas, como Luhmann¹⁴¹, mas como Luhmann

140 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, p. 22-23.

141 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 41.

propõe a legitimação das decisões jurídicas como resultado de procedimentos com lastro numa visão empírica do direito positivado.

Para Luhmann, a legitimidade se dá no terreno fático: legítima é a estrutura jurídica capaz de produzir decisões¹⁴²; na formulação de Müller, também baseada em uma teoria da ação, a legitimação do direito se dá nas decisões que cumprem um procedimento segundo o estado democrático de direito, é dizer, segundo um procedimento metódico que permita a identificação – e portanto discutibilidade e controlabilidade – dos elementos estruturantes dos juízos decisórios.

Luhmann adota uma releitura inovadora, de encontro às tradicionais doutrinas de legitimação procedimental, com lastro numa visão empírica do direito positivado¹⁴³; Müller propõe sua metódica jurídica dentro de uma posição empírico-indutiva do direito positivado que não separa ou “relaciona”, mas une direito e realidade, norma e fato, co-constituídos no procedimento de estruturação das decisões jurídicas, e portanto do sistema jurídico.

Em sua proposta de legitimação pelo procedimento, Luhmann não entende o itinerário de formação das decisões no sentido que lhe atribui o direito processual, e sim como um sistema empírico de ações sociais. A estrutura desse tipo de sistema é definida, em um primeiro plano, por “normas” jurídicas gerais, válidas para diversos procedimentos¹⁴⁴, que informam aos participantes a temática e os limites de sua participação. Note-se que “norma” é aqui considerada ante casum, é anterior ao caso jurídico, portanto separada da realidade, e não co-constituída por ela, como na teoria estruturante do direito de Müller.

Na proposta de Luhmann, os procedimentos desenvolvem-se a partir das decisões seletivas dos participantes, que “*eliminam as alternativas, reduzem a complexidade, absorvem a incerteza ou transformam a complexidade indeterminada de todas as probabilidades numa problemática determinável e compreensível*”¹⁴⁵. Para tanto, faz-se necessária a integração de uma estrutura de

142 Sobre a legitimidade da atuação estatal pelo cumprimento de suas tarefas constitucionalmente fixadas, através de decisões jurídicas metodicamente estruturadas, ver *supra*, Capítulo 2, “Do estado autoridade do interesse público ao estado administração dos recursos sociais”. Também *infra*, capítulos 1 e 3, e capítulos 6 e 7.

143 Cf. DINIZ, Antonio Carlos de Almeida, *op.cit.*, p. 38.

144 As normas jurídicas gerais correspondem, no âmbito dos procedimentos fiscais fazendários, à reserva de ponderação do legislador (ver Capítulo 4), p.ex., do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66, da Lei Complementar n. 104/2001).

145 Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 38.

comunicações nos sistemas de decisão.¹⁴⁶ Esta estrutura de comunicações comparece na proposta da metódica jurídica de Müller, nos fatores metódicos de concretização jurídica “programa da norma” e “âmbito da norma”, de modo que

a concretização sistemática, na prática, ao lado do contexto literal somente apresentado na argumentação, já engloba também o contexto das estruturas materiais que, de acordo com as possibilidades, deve ser racionalizado pela análise dos âmbitos normativos da disposição legal sistematicamente instituída¹⁴⁷,

como por exemplo os sistemas tributários das disposições da CF88 e do CTN.

No modelo luhmanniano de legitimação das decisões jurídicas, o procedimento estabelece uma história do itinerário de decisão, em que cada decisão seletiva de um participante se torna um fato, que será levado em conta na formulação das premissas para as decisões dos outros participantes, estruturando¹⁴⁸, assim, a situação geral.¹⁴⁹ Não há, no entanto, nesta história descritiva, qualquer padrão metódico que proporcione uma base de discutibilidade dos elementos de juízo e portanto o seu controle democrático, o que propõe Müller com a metáfora do movimento elíptico do itinerário do juízo jurídico no procedimento decisório, isto é,

“o caráter da ligação elíptica do programa normativo e âmbito normativo, caráter esse que é sistemático e formador de sistema em sentido amplo,

146 Esta estrutura de comunicações, que se integra na reserva de ponderação legislativa, corresponde, no âmbito de atuação da administração fazendária federal, aos elementos estruturantes dos sistemas de decisão tributária dos procedimentos fiscais fazendários e do processo administrativo fiscal. Ver *infra*, Capítulo 6, os elementos dogmáticos de decisão e Capítulo 7 a comparação entre os sistemas de estruturação das decisões nos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha.

147 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 247

148 Esta visão luhmanniana de legitimação do direito, pelo procedimento que estrutura a situação jurídica, comparece na metódica estruturante do direito, de Friedrich Müller, proposta nesta pesquisa para os procedimentos fiscais fazendários federais do Brasil, *infra*, Capítulo 5.6.

149 A história do procedimento é, segundo Luhmann, um conceito essencial para o entendimento da dinâmica do procedimento jurídico. Como explica o autor: “Todas as comunicações, até mesmo uma declaração involuntária, que contribua para o processo, são consideradas como informações que abrem, multiplicam ou eliminam possibilidades, que definem os figurantes e o seu passado relevante e que tornam mais estreito o espaço de manobra da decisão. Cada contributo entra na história do processo e pode, talvez, dentro de estreitos limites, ser interpretado doutra forma, mas já não pode ser readmitido. Assim, se constrói pouco a pouco, uma conjuntura de fatos e de relações de sentido, que está documentada com o selo indelével do passado e que absorve cada vez mais as incertezas. À luz daquilo que já está estabelecido, é interpretado e restringido aquilo que ainda está em suspenso. A história do processo serve então, aqui, como o equivalente duma estrutura, afasta mesmo este processo durante algum tempo como um sistema especial, em que já não é possível tudo aquilo que antes era possível.”(LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, *op.cit.*, p. 41).

significa, de acordo com esses pressupostos, não um sistema no sentido dedutivo da axiomática prática ou da hierarquia que enfatiza valores, mas sim a conexão, necessária e fundamentada na visão estruturante da norma jurídica, entre normatividade materialmente determinada e realidade fundamentada pela norma (programa normativo e âmbito normativo).¹⁵⁰

O deslocamento da legitimação do direito para o terreno do fático (note-se, não o deslocamento do direito, mas de sua legitimação) - é dizer das decisões - e a estruturação do sistema jurídico conectado ao sistema social, são pontos de aproximação entre a teoria dos sistemas sociais de Luhmann e a teoria e metódica estruturantes do direito de Müller, e que servem à tese de um sistema tributário estruturado por decisões resultantes dos procedimentos fiscais fazendários federais e conectado ao sistema de seguridade social.

Em sua proposta de legitimação pelo procedimento, Luhmann não entende o itinerário de formação das decisões no sentido que lhe atribui o direito processual, e sim como um sistema empírico de ações sociais, à semelhança de Müller, para quem a teoria estruturante do direito procura estruturar a ação jurídica segundo as exigências do estado de direito, como uma decisão orientada pela norma. Embora ambos se baseiem em uma teoria da ação (ação social de Luhmann e ação jurídica de Müller), enquanto para Luhmann a estrutura desse tipo de sistema é definida, em um primeiro plano, por normas jurídicas gerais, válidas para diversos procedimentos – é dizer normas jurídicas ante casum –, na formulação de Müller a estruturação do sistema jurídico não se dá a partir de normas gerais ante casum, mas somente in casu produzidas, e por isso para Müller

a idéia de sistema só pode ser sustentada no sentido impróprio como a noção de um ordenamento conjunto de garantias de valor intrínseco material e juridicamente fundamentado, bem como racionalmente passível de interpretação. As possibilidades limitadas de sistematização do tipo metódico surgem na esfera dos dados sistemáticos que devem ser mais precisamente apreendidos por meio de uma intermediação racional entre programas normativos e âmbitos normativos de diferentes dispositivos constitucionais e as disposições infraconstitucionais pertinentes¹⁵¹.

150 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 264.

151 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 297.

5.5.2

A Legitimação das valorações em direito pelo procedimento ético-discursivo

A novidade da principiologia normativa expressa na constituição no âmbito dos direitos fundamentais (CF88, arts. 5º e 6º, além do art. 3º, I, a solidariedade social) trouxe a necessidade de desbloqueio do sistema positivista fechado nos textos de normas e sua interpretação, abrindo-se ao critério da ponderação de bens pela racionalidade ético-discursiva de problematização jurídica dos conflitos institucionalizados nos processos judiciais. Eros Grau aponta que *“a última década do século passado é marcada, no campo da meditação sobre o direito, pelo paradigma dos princípios.”*¹⁵² E como medida de regulação por ponderação de bens, também o parâmetro da proporcionalidade / razoabilidade¹⁵³ passou de pauta normativa a princípio,¹⁵⁴ o que nos faz considerar também, no âmbito desta pesquisa, a acepção de que os princípios são (i) explícitos, é dizer, os recolhidos no texto da CF88 ou das leis, e (ii) implícitos, isto é, aqueles que embora não estejam escritos são também positivados, pois inferidos como resultado do exame de um ou mais preceitos/textos constitucionais

152 GRAU, Eros Roberto, *“Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”*, SP, Malheiros, 2003, p. 42.

153 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”. 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. 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.

154 GRAU, Eros Roberto, *“Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”*, SP, Malheiros, 2003, p. 42.

e/ou legais¹⁵⁵ por quem está diante de um caso legislativo, executivo ou judicial para decisão.

É de notar-se que a principiologia constitucional expressa representa um avanço no sentido de reconhecer-se e explorar-se dialogicamente o conflito entre as esferas do mundo da vida das pessoas (*Lebenswelt*¹⁵⁶) – institucionalizada pelas vias de exercício dos direitos fundamentais (arts. 5º e 6º da CF/88) -, e a realidade sistêmica, institucionalizada na organização da sociedade atuada também pelo exercício das funções fiscais do estado, e, nos limites desta tese, através dos procedimentos fiscais da administração fazendária. Estes princípios, para o âmbito desta tese, são os princípios do sistema tributário nacional da CF88, arts. 145 a 149; as disposições gerais da seguridade social, CF88, arts. 194 e 195, além das disposições gerais do sistema tributário nacional do CTN, arts. 2º a 5º e das disposições das leis complementares¹⁵⁷, que correspondem à reserva constitucional das leis gerais¹⁵⁸ em matéria tributária (CF88, art. 146).

Sobre reconhecer-se que a expansão da racionalidade instrumental dos subsistemas econômicos (mercado, OMC, AMI) e administrativos (as ações governamentais / estatais, da ONU, OEA, OPEP) faz com que os imperativos da lógica sistêmica penetrem no mundo da vida, colonizando-o¹⁵⁹, sabemos também que as constituições ocidentais do após-guerra justamente introduziram instrumentos de institucionalização da opinião e da vontade formadas no mundo da vida - os direitos fundamentais - que se institucionalizam pelo aporte desta racionalidade ético-discursiva nos processos legislativo, judicial e administrativo. Esta racionalidade comparece como condicionante de legitimidade da atuação estatal de organização da sociedade pelo exercício da *potestade publica*, problematizando-a pelo exercício cidadão do contraditório e ampla defesa. Isto significa, nos limites desta tese, que a atuação estatal do poder de tributar pela

155 GRAU, Eros Roberto, “*Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*”, SP, Malheiros, 2003, p. 43.

156 Ver em HABERMAS, Jürgen, “*Direito e democracia entre faticidade e validade*”, RJ, Tempo Brasileiro, 1997.

157 Por exemplo, no âmbito dos procedimentos fiscais fazendários, LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001 (Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional), art. 106, parágrafo único: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

158 Sobre reserva constitucional das leis gerais, ver supra, Capítulo 4.

159 Ver em HABERMAS, Jürgen, “*Direito e democracia entre faticidade e validade*”, vol. I, RJ, Tempo Brasileiro, 1997.

administração fiscal fazendária se legitima também pela possibilidade de institucionalização da inconformidade dos cidadãos com o juízo jurídico exarado no curso ou ao final dos procedimentos fiscais. E esta possibilidade acontece no âmbito do processo administrativo / judicial tributário.

Nos limites desta tese, a legitimação da atuação estatal se dá primeiramente, como vimos, através do procedimento de estruturação sistêmica da decisão jurídica, como, por exemplo, no âmbito da administração fiscal fazendária, o da primeira fase do procedimento administrativo fiscal de determinação do crédito tributário (Decreto no. 70.235/72 e alterações legislativas, na esfera federal), em que a administração atua no exercício da *potestade publica* com presunção de legitimidade desde que cumprido o *iter* procedimental previsto a tempo e modo. Impugnado no entanto que seja o juízo resultante daquele procedimento, problematiza-se aquela presunção de legitimidade, institucionalizando-se, a partir da impugnação administrativa / judicial, a opinião e a vontade do cidadão contribuinte, pela abertura do contraditório e ampla defesa, já então no processo administrativo / judicial tributário, que é a fase propriamente processual, para revisão do juízo jurídico tributário havido no curso ou ao final do procedimento fiscal fazendário.

A presença na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 da inafastabilidade da apreciação judicial de lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXV), e da garantia ao contraditório e ampla defesa em processos administrativos, judiciais, e aos acusados em geral (art. 5º, LV), resultou na institucionalização de instâncias julgadoras colegiadas especializadas para a problematização, já em âmbito administrativo, do procedimento para lançamento de ofício (na esfera federal, as delegacias de julgamento, por alteração no processo administrativo fiscal de determinação do crédito tributário, o referido Decreto no. 70.235/72, p.ex. pela Lei n. 9.784/99). E sobrepondo-se a este, já na esfera judicial, pelo controle de legalidade e/ou de constitucionalidade tributária, a possibilidade de problematizar a legitimidade do atuar estruturante sistêmico da administração fiscal fazendária.

Mas a problematização da atuação do estado no exercício de sua função fiscal fazendária se dá, quanto à matéria tributária, ao final do exercício da *potestade publica* fazendária, é dizer, após o lançamento tributário ou outro qualquer juízo jurídico do qual tenham resultado direitos subjetivos e deveres

jurídicos. Uma vez que no curso do procedimento fiscal fazendário não há desde logo situação jurídica tributária ou direito subjetivo definidos quanto à matéria, as medidas da *potestade publica* somente podem ser obstadas por mandado de segurança

“sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça”¹⁶⁰,

requisitos ligados portanto à legalidade no exercício do poder administrativo, antecedentes portanto do mérito da matéria tributária.

E no âmbito político, esta problematização do atuar estatal, como a “reserva do possível” para a realização dos direitos fundamentais, também encontra limites, numa “reserva do imprescindível” de normatividade contrafática¹⁶¹, representada *in extremis*, entre outros instrumentos, pela possibilidade de medidas provisórias em matéria tributária, concretizada pelo poder executivo, e pela jurisprudência do STF¹⁶², e da possibilidade, p.ex. de criação de espécies de tributos com mesma base de cálculo de outras espécies de tributos (CF88, art. 154,II).

Jürgen Habermas concede que

“... A normatividade no sentido da orientação obrigatória do agir não coincide com a racionalidade do agir orientado pelo entendimento em seu todo. Normatividade e racionalidade cruzam-se no campo da fundamentação de intelecções morais, obtidas num enfoque hipotético, as quais detêm uma

160 A Lei n. 12.016/2009, art. 1o., *caput*, que disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências.

161 Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito, vol.I, RJ, Tempo Brasileiro*, 1983, p.57: “Normas são expectativas de comportamento estabilizadas em termos contrafáticos”.

162 Por exemplo, ADI 1005 MC / DF - DISTRITO FEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – RELATOR MIN. MOREIRA ALVES, JULGAMENTO: 11/11/1994, TRIBUNAL PLENO: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PEDIDO DE LIMINAR. - QUANDO UMA MEDIDA PROVISORIA E CONVERTIDA EM LEI, A ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DEVE ATACAR ESTA E NÃO AQUELA. ESSA REGRA, POREM, NÃO SE APLICA A CASOS EM QUE A INCONSTITUCIONALIDADE QUESE ALEGA COM RELAÇÃO A MEDIDA PROVISORIA DIZ RESPEITO EXCLUSIVAMENTE AELA (O DE SER, OU NÃO, CABIVEL MEDIDA PROVISORIA PARA INSTITUIR OU AUMENTAR IMPOSTO), REFLETINDO-SE SOBRE A LEI DE CONVERSAO NO TOCANTE A SUA VIGENCIA PARA O EFEITO DA OBSERVANCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ANTERIORIDADE. - INOCORRENCIA, EM EXAME COMPATIVEL COM PEDIDO DE LIMINAR, DE RELEVÂNCIA JURÍDICA DOS FUNDAMENTOS EM QUE SE BASEIA A ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. - PREVALENCIA DO "PERICULUM IN MORA" EM FAVOR DA FAZENDA, MAXIME QUANDO E DISCUTIVEL A RELEVÂNCIA JURÍDICA DA ARGÜIÇÃO. PEDIDO DE LIMINAR INDEFERIDO.

certa força de motivação racional, não sendo capazes, no entanto, de garantir por si mesmas a transposição das idéias para um agir motivado.¹⁶³ ... (o conceito de razão comunicativa) se transforma num fio condutor para a reconstrução do emaranhado de discursos formadores da opinião e preparadores da decisão, na qual está embutido o poder democrático exercitado conforme o direito¹⁶⁴. Nesta perspectiva, as formas de comunicação da formação política da vontade do estado de direito, da legislação e da jurisprudência, aparecem como partes de um processo mais amplo de racionalização dos mundos da vida de sociedades modernas pressionadas pelos imperativos sistêmicos.”¹⁶⁵

Esta afirmação de Habermas permite conceber a possibilidade de formação da vontade da administração (e dizemos, por extensão, da administração fazendária), da legislação e da jurisprudência num processo mais amplo (sem uma formulação genérica, mas que por ser mais amplo decerto transcende a organização estatal) de racionalização dos mundos da vida, a par dos imperativos sistêmicos (econômicos e administrativos, segundo a formulação de Habermas) das sociedades modernas. É de notar-se a atualidade do pensamento de Habermas no ensejo da globalização e da integração regional - *e.g.* União Européia, Mercosul, que significam um avanço dos núcleos de consenso entre os estados em tratados de integração sobre o cooperativismo de fins dos tratados bilaterais ou multilaterais¹⁶⁶ - que representariam os imperativos sistêmicos, demandando a correspondente ampliação de instrumentos democráticos de institucionalização da opinião e da vontade cidadã.

Considerando a atualidade e pertinência das formulações habermasianas para as sociedades contemporâneas, é necessário saber também

163 HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia entre faticidade e validade*. RJ, Ed. Tempo Brasileiro, 1997, vol. 1, p. 21.

164 O poder jurídico do cidadão exercitado conforme o direito, no procedimento fiscal fazendário e no processo administrativo/judicial tributário corresponde ao papel de sujeito passivo/interessado/cidadão que lhe cabe em cada qual, segundo o procedimento legal correspondente. Ver também, sobre os papéis que cidadão e estado desempenham no procedimento fiscal fazendário, *supra* capítulos 1 e 2.1. Sobre vontade subjacente nos juízos jurídicos, ver *supra*, Cap.2.2, “Significado e intenção nas tarefas constitucionais do estado”.

165 HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia entre faticidade e validade*. RJ, Ed. Tempo Brasileiro, 1997, vol. 1, p. 21-22.

166 O avanço do consenso contemporâneo está em que, num tratado de cooperação há partes, cada qual com seu singular interesse (unilateral), que cooperam segundo um determinado fim a ser atingido, compatível com seu exclusivo e unilateral interesse, enquanto num processo de integração, que visa à formação de vetores regionais comuns de ação e posicionamento em termos tarifários, econômicos ou políticos, há de início um núcleo de consenso - e não interesses multilaterais individualizados - como condição de existência dos tratados. A estas duas tendências subjazem, de um lado, a lógica geopolítica, representada pela política externa norte-americana, e de outro a tendência à regionalização atendendo à idéia da “Paz perpétua” de Immanuel Kant, presente nos tratados da UE.

que a unidade da sociedade brasileira - distribuída por um território de proporções continentais, com grandes e graves desigualdades sociais estruturais (saúde, educação, assistência e previdência social) e escassez de recursos em relação àqueles necessários para consolidar equilíbrio de bem-estar social, de grande complexidade¹⁶⁷ portanto – demanda da legislação, administração e jurisdição uma atuação do direito que tende a institucionalizar a formação da opinião e da vontade dos cidadãos, mas dentro dos limites da unidade desta sociedade e de sua inserção na comunidade mundial, limites estes fixados em diferenciações sistêmicas expressas na constituição: é dizer que os “imperativos sistêmicos” são ainda para nossa sociedade nem tanto relativizáveis ou afastáveis como, possivelmente, nas sociedades ocidentais européias, já melhor situadas em relação aos problemas estruturais citados. Entre nós, as condições temporais, sociais e materiais de generalização de expectativas encontram-se, pelos motivos já expostos, pouco congruentes, menos ainda consensuais (concentração de renda, desigualdade social). Daí porque, por um lado, entre nós seja distinta a importância do papel estatal por suas instituições, na antecipação, na pressuposição de consenso¹⁶⁸, para proporcionar e manter a unidade na diversidade cultural, desigualdade socioeconômica e complexidade da sociedade brasileira. Neste particular o estado brasileiro cumpre, como instituição ainda em primordial medida organizadora da nossa sociedade, através de seus titulares de funções¹⁶⁹, este papel estabilizador, a par dos antigos (p.ex. sindicatos, bancos e corporações

167Complexidade é aqui empregada para significar que existem mais necessidades e possibilidades do que se pode realizar (Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito, vol. I, RJ, Tempo Brasileiro*, 1983, p. 45. Também sobre a noção de complexidade, referida às sociedades contemporâneas, ver *supra*, “A legitimação do direito pelo procedimento sistêmico luhmanniano”. Nas palavras de Luhmann: “Nenhum sistema político pode, pois, fazer depender a sua estabilidade de atingir objetivos tão exagerados (como a convicção da autenticidade dos valores, princípios de legitimação ou teor das decisões) e ninguém está em situação de criar convicções para todos os temas atuais de decisão. Esta opinião desconhece a alta complexidade, variabilidade e capacidade de contradição dos temas e das premissas de decisão, que têm de ser tratadas, em cada caso, de acordo com o sistema político-administrativo das sociedades modernas.” (LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento, op.cit.*, p. 33).

168 Ver em LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito, vol.I, RJ, Tempo Brasileiro*, 1983, p. 80: “... a função das instituições reside menos na criação e mais na economia do consenso, que é atingida, principalmente, na medida em que o consenso é antecipado na expectativa sobre expectativas, ou seja, como pressuposto, não mais precisando, em geral, ser concretamente expresso. É essa institucionalização que permite uma comunicação rápida, precisa e seletiva entre as pessoas.” Ver também em FRANKENBERG, Günther. *A gramática da constituição e do direito*. Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 2007, p. 158 e ss., Teoria da constituição no espírito do poder de polícia: do consenso da ordem de valor..

169 Aqui a justificação de um método de trabalho em direito constitucional tributário como metódica jurídica, tal qual proposto por Friedrich Muller, como veremos *infra*, no Capítulo 5.6 e no Capítulo 7.

comerciais/industriais) e dos novos (os grupos de pressão, como ONG) atores sociais privados. Por outro lado, a exigência do estado democrático de direito de legitimação das decisões estatais alcança a discutibilidade destas, e pode ser atendida na medida em que os procedimentos decisórios sejam metodizados, é dizer, á medida que possam ser introduzidos padrões de discutibilidade e portanto de controlabilidade das decisões pelo estado e pelo cidadão; a metódica estruturante do direito, uma teoria da prática decisória, se presta, com seus fatores metódicos de concretização das decisões jurídicas, a atender a exigência de legitimação por procedimentos decisórios controláveis, o que atende, nesta tese, aos procedimentos fiscais de exercício da *potestade publica* fazendária federal.

Por isso mesmo entendemos que esta racionalidade de ponderações, razões e proporções - entre princípios e práticas dialetizadas por consenso e conflito - encontra atuação mediata¹⁷⁰, e não imediata¹⁷¹, na esfera da administração pública estatal tributária. A administração fiscal fazendária opera primordialmente uma racionalidade estruturante sistêmica¹⁷², integrada que é sua atuação na

170 Mediada pelos agentes políticos, como é o exemplo do legislador, para quem a constituição faz expressa reserva de ponderação de princípios para compor as diferenciações, *e.g.* do subsistema jurídico tributário, atendidas as diferenciações sistêmicas constitucionalmente fixadas, neste exemplo, para o Sistema Tributário Nacional. Sobre sistema jurídico e mediação, derivação, justificação jurídica, ver CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 279 a 289. Sobre ponderação, razoabilidade e proporcionalidade, ver também no Capítulo 4 desta tese.

171 Porque a nossa constituição fixou diferenças sistêmicas estruturais e normativas no sistema jurídico através do subsistema tributário nacional (ver ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema tributário constitucional*, SP, Saraiva, 2004, pp. 3-4), a concretização de unidade e de adequação valorativa desse subsistema tributário no sistema jurídico já encontra diferenciação derivada mediadamente dos «valores jurídicos mais elevados»: a racionalidade ético-discursiva invocável para os direitos fundamentais individuais tem imediação em todo o âmbito do sistema jurídico não diferenciado pela constituição. Assim, e no apoio da formulação de CANARIS, Klaus-Wilhelm, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1989, pp. 279-280): “A função do sistema na Ciência do Direito reside, por consequência, em traduzir e desenvolver a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica. A partir daí, o pensamento sistemático ganha também a sua justificação que, com isso, se deixa derivar mediadamente dos «valores jurídicos mais elevados.”

172 Aqui consideramos o modelo teórico de sociedade a partir de sistemas, de Niklas Luhmann, que parte da premissa de que os sistemas existem – e não apenas como instrumental analítico, mas como um conceito que se refere a algo que existe no mundo real enquanto sistema – e se definem por sua diferença em relação ao seu meio (Umwelt), uma diferença que se inclui no próprio conceito de sistema. Sistema é aqui portanto conceito concreto. Ver em LUHMANN, Niklas, *Social systems. Translated by John Bernarz Jr., with Dirk Baecker. Stanford: Stanford University Press, 1995*, p.13: “This means first of all, in an entirely general sense: there are systems that have the ability to establish relations with themselves and to differentiate these relations from relations with the environment”. Também em LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito, RJ, Tempo Brasileiro, 1980*. Mas consideramos que a estruturação dos sistemas de decisão passa pela possibilidade de discutibilidade e portanto controlabilidade do juízo jurídico decorrente dos procedimentos decisórios, que necessitam ser metodizados para atender, como afirma Müller, as exigências do estado democrático de direito.

indispensavelmente primordial forma estatal de organização das sociedades contemporâneas, como reconhece Jürgen Habermas no seu intento teórico de autocrítica e revisão no âmbito da própria modernidade, sem cogitar a superação de seu projeto cultural¹⁷³.

Também para Habermas, a ética refere-se ao bem do indivíduo ou comunidade, e a moral refere-se à justiça¹⁷⁴, daí porque a imediatidade de sua racionalidade ético-discursiva em relação aos direitos fundamentais individuais não seja necessariamente antecedente e generalizável em relação a todos os princípios constitucionais expressos, pois a constituição deixa expressas diferenciações sistêmicas, remete à legislação complementar também uma reserva de ponderação (p.ex. as diferenciações expressas no Sistema Tributário Nacional do CTN), além do que, como vimos, somente no caso concreto é se pode praticar justiça, com ou sem anterior ponderação¹⁷⁵.

Na esfera da atividade estatal, da administração fazendária, de serviços, interventiva e de fomento, os princípios da administração pública expressos no texto constitucional lá estão menos para serem imediatamente ponderados com outros princípios constitucionais que para serem concretizados na atuação dos titulares de funções de estado segundo procedimentos regulados e estruturalmente sistematizados, condição do legítimo exercício da *potestade publica* pelos seus agentes¹⁷⁶. Embora sejam de um lado algo ritualizados para o agente público, de outro lado - justamente pela possibilidade de problematização dos resultados desses procedimentos estruturantes por impugnação do cidadão atingido em sua esfera jurídica pela ação estatal assim procedimentalizada -, o seu

173 Ver em HABERMAS, Jürgen. *Consciência moral e agir comunicativo*. RJ, Tempo Brasileiro, 1989, p. 361.

174 Ver em HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia entre faticidade e validade*. RJ, Tempo Brasileiro, 1997, p. 23.

175 Sobre justiça no caso concreto ver também *supra*, Capítulo 2 desta tese, “A violência da máscara: o direito vestido de justiça na atuação estatal” e “Pela estrada anti-formalista das finalidades do estado: neopragmatismo e controle das tarefas constitucionais do estado-administração”. Sobre ponderação, ver *supra* Capítulo 4, “Direitos fundamentais e “ponderação”: “princípio da ponderação”, ponderação de princípios” e “ponderação de bens””.

176 Trata-se aqui da passagem do modelo luhmanniano de legitimação pelo procedimento, compreendido este como um sistema social de ação, de tipo especial (LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*, DF, Universidade de Brasília, 1980, p. 57, cap. III, “O procedimento como sistema social”) para o sistema estruturado de ações jurídicas proposto na teoria estruturante do direito e detalhado como metódica jurídica por Friedrich Müller (MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009; e MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009).

resultado, se não impugnado, terá confirmado a legitimidade do proceder estatal estruturado sistêmico.

5.6

O trabalho de concretização do direito segundo o sistema tributário federal brasileiro

5.6.1

O sistema tributário brasileiro e suas diferenciações expressas na constituição e na legislação

Para identificar e distinguir o sistema constitucional tributário no sistema jurídico brasileiro, vale neste ponto aportar as concepções de sistema jurídico de Klaus-Wilhelm Canaris, e de subsistema jurídico de Humberto Bergmann Ávila, de modo a derivá-las para nosso sistema jurídico e para o subsistema tributário.

Segundo tese de Canaris sobre sistemas jurídicos

“As características do conceito geral do sistema são a ordem e a unidade. Eles encontram a sua correspondência jurídica nas idéias da adequação valorativa e da unidade interior do Direito; estas não são apenas pressuposições de uma jurisprudência que se entenda a si própria como Ciência e premissas evidentes dos métodos tradicionais de interpretação, mas também, e sobretudo, conseqüências do princípio da igualdade e da «tendência generalizadora» da justiça, portanto, mediatamente, da própria «Idéia de Direito»;

A função do sistema na Ciência do Direito reside, por conseqüência, em traduzir e desenvolver a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica. A partir daí, o pensamento sistemático ganha também a sua justificação que, com isso, se deixa derivar mediatamente dos «valores jurídicos mais elevados».^{177»}

E segundo a formulação de sistema jurídico de Humberto Bergmann Ávila, com observação sobre nosso sistema constitucional tributário,

“Um sistema jurídico é caracterizado, sobretudo, por seus elementos e suas relações. Os elementos de um sistema jurídico são as normas jurídicas. Parte das relações que entre elas existem é estabelecida pela própria constituição, especialmente por meio da fixação de uma hierarquia ou de um subsistema. A totalidade dessas relações forma a estrutura de um sistema jurídico, que

177 CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 14 e ss.

estabelece como as normas jurídicas são ou devem ser ordenadas. Princípios estruturantes de um estado são os princípios diretivos da sua constituição. Por isso, pode-se dividir – didaticamente – as distinções de ambos os sistemas em dois grupos: as diferenças que dizem respeito à estrutura do sistema e aquelas que tratam dos elementos do sistema. As primeiras podem ser denominadas de diferenças estruturais; as segundas, de diferenças normativas. As diferenças estruturais tratam das distinções fundamentais da sistemática jurídica.

O Sistema Constitucional Brasileiro é caracterizado pela quantidade dos seus dispositivos. Ele também possui um específico Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162)...”¹⁷⁸

Assim, a tendência generalizadora de justiça de um sistema jurídico pode se constituir tanto a partir de construção casuística (como as normas concretizadas são), pela formação no tempo de princípios ordenadores e unificadores¹⁷⁹, como pode ser fixada no sistema sua medida de adequação valorativa e de unidade da ordem jurídica por codificação (como as normas devem ser concretizadas), como vimos. Estas características de ordem e unidade no sistema jurídico tributário brasileiro não se encontram inteiramente abertas à formação casuística, senão que já diferenciadas, fixadas nos textos do sistema tributário nacional e do sistema de seguridade social da nossa constituição (distinções fundamentais da sistemática jurídica postas para adequação valorativa por quem concretiza o direito tributário). E isto ao contrário, por exemplo, do sistema jurídico alemão, que não possui dispositivos expressos referentes a um sistema constitucional tributário, e que embora possua princípios similares da tributação, estes são implícitos, construídos que foram pela jurisprudência¹⁸⁰.

Portanto o sistema constitucional tributário brasileiro e o sistema de seguridade social brasileiro são subsistemas jurídicos com diferenciações estruturais e normativas - em relação ao sistema jurídico como um todo – já fixadas expressamente no texto da constituição e das leis complementares tributárias¹⁸¹.

Entendemos que essas diferenciações estruturais e normativas implicam, para o exercício da administração fiscal fazendária, o atendimento

178 ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 3/4.

179 Também em ESSER, Josef. “*Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts*”, 1956, 4a. ed., 1990, citado por LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1997, p. 232.

180 Ver ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 5.

181 Ver também *supra*, Capítulo 5.2, “Sistemas, sistemas jurídicos, e sistema tributário nacional: jurisprudência tributária como prática de ciência e como ciência prática”.

primeiramente a procedimentos estruturantes sistêmicos, é dizer, procedimentos nos quais as relações entre os elementos de juízo já têm de antemão expressos na constituição e nas leis gerais os critérios e parâmetros orientadores da adequação valorativa das decisões, de modo a manterem-se a unidade e a ordenação do sistema tributário¹⁸². As vias institucionais de questionamento dos resultados dos procedimentos de decisão da administração são também vias de legitimação final de suas decisões, não no entanto no âmbito dos procedimentos – que atendem primeiramente à sistemática orientadora de adequação valorativa, ordem e unidade no exercício da *potestade publica* já expressa no texto da constituição e das leis gerais/específicas -, mas já então no meio próprio de dialetização ético-discursiva entre decisão e inconformidade, em um processo administrativo ou judicial.

Portanto, nos limites desta tese, para atender à estruturação sistemática de decisões que concretizam normas tributárias no curso ou ao final dos procedimentos fiscais, entendemos que a administração fazendária federal itinera por um método diferenciado de trabalho, de ação jurídica (Müller), e não somente de ação social (Luhmann) ou de ação comunicativa (Habermas), que interpreta tanto textos de normas quanto fatos antecedentes e coadjuvantes do curso da ação fiscal com vistas a uma situação jurídica final (fato futuro), é dizer, uma metódica estruturante da decisão jurídico-tributária, como explicitaremos a seguir.

5.6.2

O trabalho da metódica estruturante do direito segundo as diferenciações do sistema tributário federal brasileiro

Em se tratando de método de trabalho para operacionalizar o sistema tributário constitucional entendemos, com Friedrich Müller, que

182 Como vimos no Capítulo 2, justiça é uma aporia não histórica para o direito, enquanto a exigência de objetividade e validade universal máximas e de unidade do direito são, segundo F. Müller, uma aporia histórica fundamental (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 44 ; e MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 95), e aporias não são descritíveis na ligação do direito, é dizer, somente podem comparecer como discurso, não podem ser descritas na experiência cotidiana do direito como elemento de juízo, portanto de legitimação das decisões jurídicas, mas podem ser atendidas nas possibilidades reais do caso concreto, metodizando-se os procedimentos decisórios..

“... A metódica do trabalho é uma metódica de titulares de funções. Em nível hierárquico igual ao lado da jurisprudência e da ciência jurídica, a legislação, a administração e o governo trabalham na concretização da constituição. Tal trabalho sobre a constituição orienta-se integralmente segundo normas: também a observância da norma, em virtude da qual deixa de ocorrer um conflito constitucional ou um litígio, é concretização da norma.”¹⁸³

Os métodos de trabalho determinam-se pela espécie e tarefa do trabalho, e devem possibilitar a decomposição dos itinerários de elaboração da decisão e da fundamentação expositiva em passos de raciocínio suficientemente explicitados, de modo a permitir sua previsibilidade e controlabilidade por parte dos destinatários da norma tributária, dos afetados por ela, dos titulares de funções estatais e da ciência jurídica¹⁸⁴. A explicitação e referibilidade do itinerário do juízo de que resulta a norma-decisão - o procedimento estruturante sistêmico – são assim condições iniciais de sua legitimidade, como também é imprescindível a construção metódica das decisões, para referibilidade histórica não somente dos resultados, das normas-decisões, mas do itinerário de que resultaram.

A proposta de Müller de uma metódica jurídica – nesta tese, do sistema de lançamento tributário – é estruturante e sistêmica, porque apoiada em uma teoria das funções de estado¹⁸⁵. Propõe-se fornecer instrumentos às

“instituições de redução da indeterminidade, internas ao sistema¹⁸⁶”, “diante da necessidade de estruturas normativas relativamente indistintas”, “com vistas a demandas futuras de regulamentação”¹⁸⁷.

Sua metódica consiste num procedimento de concretização das normas jurídicas que opera normatividade com elementos metódicos - o programa normativo e o âmbito normativo – teóricos e dogmáticos, e das peculiaridades do caso jurídico¹⁸⁸, e trabalha também, entendemos, no limite de inaplicabilidade da

183 Ver em MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 51.

184 Ver em MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, pp. 52-53.

185 Cf. MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 51.

186 LUHMANN, Niklas, “*Recht und Automation in der öffentlichen Verwaltung. Eine verwaltungswissenschaftliche Untersuchung*”, Berlim, 1966, citado por MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

187 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

188 Também LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1997, p. 230, e MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 58.

hermenêutica analítica, elementos de uma hermenêutica fenomenológica, porque considera já então inserido o próprio intérprete / concretizador da norma¹⁸⁹ numa situação hermenêutica decisória, determinada pelo caso jurídico¹⁹⁰, “*hard case*” ou não. Conforme Muller, “*A metódica estruturante analisa as questões da implementação interpretante e concretizante de normas em situações decisórias determinadas pelo caso.*”¹⁹¹

O enfoque hermenêutico-jurídico de Müller fez introduzir também normatividade tópica¹⁹² ao “*fundamental do conjunto de fatos*” (*Grundsachverhalt*)¹⁹³. Não se trata aqui no entanto de espécie de fatos controvertidos pelas partes somente, que ensejam prova perante a jurisdição ou a administração, e que subsumem-se a textos de normas configurando uma situação jurídica. Tampouco este conjunto de fatos inflete normatividade por uma racionalidade tópica em moldes ético-discursivos, como problema jurídico: o “fundamental conjunto de fatos” é a situação decisória, situação hermenêutica em que está inserido aquele a quem incumbe concretizar a norma¹⁹⁴. Tal é, segundo entendemos, a situação que em cada caso se apresenta ao exercício cotidiano da *potestade publica* fazendária nos procedimentos fiscais, cuja finalidade é o levantamento de dados e constituição de fatos jurídicos tributários dos quais resultarão direitos subjetivos e deveres jurídicos, eventualmente controversíveis *a posteriori* na etapa processual de exercício do contraditório e ampla defesa. Inserido na situação hermenêutica de fatos havidos, de fatos em curso, de fatos futuros em perspectiva e de textos de normas, o agente fiscal fazendário constrói

189 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 70.

190 Na hermenêutica moderna coexistem elementos cognitivos e volitivos na concretização do direito, conforme MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 26; Ver também em MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

191 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

192 Ver em BONAVIDES, Paulo, na apresentação do livro de Friedrich Muller. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 12.

193 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 53.

194 Situação hermenêutica de suspensão do juízo (*epoché*, ver Cap. I.II.3.1. “A tematização de direito e justiça pelo método desconstrutivista através da investigação fenomenológica de três aporias, a necessidade de justiça constitucional e a possibilidade de justiça estatal no exercício da *potestade publica* fiscal fazendária”), que se forma no curso do procedimento de verificação dos fatos passados e coadjuvantes, segundohipóteses provisórias de normas, que se aperfeiçoam reciprocamente com vistas a uma decisão (fato futuro).

no procedimento fiscal a situação jurídica e o direito subjetivo tributário, concretizando a relação obrigacional tributária¹⁹⁵.

O positivismo jurídico-legalista, pela separação entre “ser” e “dever ser” subjacente à formulação de normas como “juízos hipotéticos”, excluiu do campo da normatividade jurídica o caso, o conjunto de fatos, que assim eram selecionados por subsunção aos textos de normas. Mas como vemos, no entanto

“Não é possível descolar a norma jurídica do caso jurídico por ela regulamentado nem o caso da norma. Ambos fornecem de modo distinto, mas complementar, os elementos necessários à decisão jurídica. Toda e qualquer norma somente faz sentido com vistas a um caso a ser (co)solucionado por ela. Esse dado fundamental (Grundtatbestand) da concretização jurídica circunscreve o interesse de conhecimento peculiar da ciência e da práxis jurídicas, especificamente jurídico, como interesse de decisão.”¹⁹⁶

Sem negar normatividade ao caso decidendo¹⁹⁷ – como o positivismo-legalista -, nem fazer ingressar normatividade por uma racionalidade tópica argumentativa de ponderação por problematização do caso jurídico – nos moldes das teorias ético-discursivas de argumentação jurídica – Theodor Vieweg¹⁹⁸, Chaim Perelmann¹⁹⁹, Stephen Toulmin²⁰⁰, Neil MacCormick²⁰¹, Robert Alexy²⁰² -, a metódica jurídica proposta por Müller faz aportar normatividade do caso *decidendo* (que está sendo decidido, que está em procedimento decisório) – o

195 ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 562: “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.”

196 Cf. MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 63.

197 Aqui utilizo, tal qual o tradutor justificadamente (MÜLLER, Friedrich, *op. cit.*, p.16) , do gerundivo latino, que dá sentido de um itinerário em curso, da dinâmica de gradual e recíproca precisão entre os termos de forma e substância (ver BONAVIDES, Paulo, *in* MÜLLER, *op. cit.*, p. 12), como o “caso” e a “norma”, aqui tratados como hipóteses de trabalho, por isso caso “decidendo”, e norma “aplicanda”, pré-compreensões do fundamental conjunto de fatos e da norma jurídica na situação hermenêutica em que inserido aquele a quem incumbe a concretização da norma jurídica.

198 VIEWEG, Theodor. *Topica y jurisprudencia*. Madrid, Taurus, 1964.

199 PERELMANN, Chaim. *Lógica jurídica*. SP, Martins Fontes, 1998; em co- autoria com OLBRECHTS-TYTECA, Lucie, *Tratado da Argumentação – A nova retórica*. SP, Martins Fontes, 1996; *Ética e direito*. SP, Martins Fontes, 2000; *Retóricas*. SP, Martins Fontes, 1999.

200 TOULMIN, Stephen E. “*The uses of argument*”. Cambridge University Press, 1958; “*Human understanding*”. Princeton, 1972; em co-autoria com RIEKE, Richard, e JANIK, Allan, “*Introduction to reasoning*”. Nova York, MacMillan, 2. ed., 1984.

201 MACCORMICK, Neil. “*Legal reasoning and legal theory*”. Oxford University Press, 1978; “*The ethics of legalism*”, *in* Ratio Juris vol. 2, n. 2, 1989.

202 ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. SP, Ed. Landy, 2001; também “*La idea de una teoria procesal de la argumentacion jurídica*”, *in* “*Derecho y razón práctica*”, México, Fontamara, 1993.

fundamental conjunto de fatos (*Grundsachverhalt*) – em reciprocidade com a própria norma *aplicanda* (que está em procedimento de construção para aplicação)

“em um procedimento que ganha gradualmente em precisão por meio da verificação recíproca da(s) prescrição (ções) jurídica(s) considerada(s) relevante(s) junto aos componentes para ela(s) relevante(s) no conjunto de fatos – tratados, à guisa de hipóteses de trabalho, como relevantes junto à norma que lhes é provisoriamente atribuída (ou junto a várias prescrições jurídicas) -, os elementos normativos e os elementos do conjunto de fatos assim selecionados “com vistas à sua reciprocidade”, uns junto com os outros (e sempre com a possibilidade de insucesso, i. é, da necessidade de introduzir outras variantes de normas ou normas à guisa de hipótese de trabalho).”²⁰³

Este procedimento não pressupõe caso nem norma como dados antecipados, mas como entes gradualmente concretizados por pré-compreensões parciais do caso (fatos passados, em curso e em perspectiva de acontecerem) e norma hipotéticos que ganham precisão reciprocamente – nas figuras metódicas programa normativo e âmbito normativo -, na situação hermenêutica em que está inserido também aquele a quem incumbe sua concretização²⁰⁴. A situação hermenêutica é uma situação decisória determinada pelo caso²⁰⁵, na qual se situa e atua²⁰⁶ o titular de função estatal além do interesse de conhecer (de interpretar), simultaneamente o interesse de decidir, de concretizar uma norma de decisão do caso²⁰⁷, expressa, no âmbito desta tese, num lançamento tributário, numa instrução processual, no reconhecimento de uma isenção, de um regime simplificado de tributação, de uma compensação tributária, ou numa sanção administrativa.

203 Cf. MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 64

204 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 70

205 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

206 Sobre “atuar” a norma, conforme Müller: “Para dizê-lo de forma mais precisa, elas são (a norma jurídica e a norma de decisão), então, “atuais” [aktual]. Essa expressão segue Gilles Deleuze, que aqui se reporta a Henri Bergson. Já Bergson distinguiu os pares conceituais “virtual/atual” e “possível/real”. De acordo com isso, o possível é atual; falta-lhe realidade. O virtual é, por um lado, real, mas não atual. Mas na minha perspectiva o aspecto mais importante é aqui o seguinte: o “possível” sempre existe como entidade previamente dada, sempre está pré-formado, só necessita de realização. Encontra-se, por assim dizer, em stand by, está disponível para ser chamado. A sua realização é então essa chamada, a “aplicação” do que está previamente dado” (MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 131).

207 GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. SP, Malheiros, 2003, p. 22.

Como as competências repartidas no ordenamento constitucional e jurídico entre a legislação, administração e jurisdição não são competências apenas para explicar ou recapitular textos de normas, mas para concretização jurídica e decisão do caso com caráter de obrigatoriedade²⁰⁸, este interesse de decidir é característico das funções de estado, e no âmbito desta tese, da função fiscal fazendária estatal.

Vale lembrar que os recursos hermenêutico-fenomenológicos do trabalho metódico jurídico não se prestam a fins filosóficos, mas às técnicas práticas de trabalho dos titulares de funções de estado.

Em sua proposta metódica jurídica, Müller distingue não estágios, níveis ou fases de concretização, mas elementos²⁰⁹ de concretização, em dois grupos²¹⁰, segundo sua origem:

“O primeiro abrange os recursos do tratamento da norma no sentido tradicional, i. é, o tratamento do texto da norma. Esses recursos não se referem apenas aos textos das normas, mas também à formulação de não-normas em linguagem.”²¹¹

Um segundo grupo não diz primacialmente respeito à interpretação de textos normativos ou não-normativos. Ele abrange os passos da concretização, por meio dos quais são aproveitados os pontos de vista com teores materiais, que resultam da análise do âmbito da norma da prescrição implementanda e da análise dos elementos do conjunto de fatos destacados como relevantes no procedimento de concretização por via de detalhamentos recíprocos.”²¹²

208 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 66.

209 Neste ponto é pertinente notar a formulação lógica diferenciadora entre os elementos de um conjunto, um sistema e uma estrutura: a referência de Muller não a fases, níveis, mas a elementos, bem como a titulares de funções, em sua proposta de metódica estruturante, entendemos somente compreensível a considerar-se característica dos elementos de uma estrutura a função que cumpre cada elemento na estrutura, no todo: deste modo, a concretização do direito metodicamente itinerada pelos titulares de funções de estado a partir dos elementos referidos 1. aos textos e ao âmbito das normas e 2. ao caso decidendo, cada elemento cumprindo uma função estruturante do direito constitucional tributário. Diferentemente, caracteriza os elementos de um conjunto sua pertinência/impertinência àquele todo, ao conjunto, por exemplo o direito tributário como conjunto de normas que regulam o atuar estatal em matéria tributária. E caracteriza os elementos de um sistema não sua pertinência ao todo – o sistema – mas as relações entre os elementos segundo um critério unificador: num sistema jurídico, por exemplo, o critério hierárquico de relação entre as normas jurídicas tributárias. As relações entre os elementos – as normas – do sistema constitucional tributário, encontram-se diferenciadas no texto constitucional, como vimos supra, 1.2.3.1., com base em ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema tributário constitucional*. SP, Saraiva, 2004, p. 3/4.

210 Estudo comparativo de elementos estruturantes das decisões jurídicas no curso dos procedimentos fiscais da administração fazendária federal do Brasil e da Alemanha, no Capítulo 7.

211 MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 70.

212 MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 70-71.

Por isso Müller não defere primordial importância, como usual entre os juristas contemporâneos pós-positivistas²¹³, nem aos princípios jurídicos, tampouco aos “*hard cases*”, que são os casos-limite de inaplicabilidade da racionalidade analítica característica do positivismo legalista. Em tais espécies de “casos-problema”, ou “*hard cases*”, propõe Ronald Dworkin a orientação obrigatória do decisor pelos princípios jurídico-políticos da constituição norte-americana²¹⁴, a que subjazem valores morais daquela sociedade e, pelo argumento contrafático do “juiz Hércules”, a crença em uma única solução correta possível que para tal “caso” deve ser buscada²¹⁵. Concordando com Dworkin quanto à existência de “*hard cases*” e da irrenunciável e imediata orientação do decisor por princípios jurídicos, mas discordando do argumento contrafático do “juiz Hércules”, Robert Alexy propõe uma teoria da argumentação jurídica para que, com base em princípios jurídicos, seja encontrada pelo procedimento ético-discursivo, não a única solução correta possível para o “caso-problema”, mas uma solução jurídica ótima justificável, e por esse procedimento legitimada²¹⁶. Como vimos, não se confunde a noção de caso-problema jurídico de Alexy e de Dworkin, com a noção de “caso decidendo” de Müller, que é situação hermenêutica decisória em que se considera também inserido o titular de função estatal.

Porque a metódica estruturante proposta por Müller pretende a concretização das normas não por fases, níveis, etapas, mas por um *continuum* de normatividade recíproca entre hipóteses intermediárias e parciais de norma e de caso – programa normativo e âmbito normativo - a partir desses dois grupos de elementos de concretização, como visto, depende ela da formação de itinerários de decisão jurídica na administração fazendária. A previsibilidade e controlabilidade das decisões jurídico-tributárias não dependem apenas de seu cotejo enquanto

213 A teoria estruturante do direito é denominada por Müller, desde sua primeira publicação, em 1966, como pós-positivista: “A teoria estruturante do direito não é apenas uma nova concepção – é uma concepção inovadora da teoria do direito. Resulta, pela primeira vez, de um 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 processo particular de solução jurídica de um caso...” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, pp. 304-305).

214 DWORKIN, Ronald. *O fundamento político do direito*, in *Uma questão de princípio*, São Paulo, Ed. Martins Fontes, 2000, p. 105.

215 DWORKIN, Ronald. *O método de Hércules*, in *O império do direito*, São Paulo, Ed. Martins Fontes, 1999, capítulo IX.

216 ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. SP, Ed. Landy, 2001.

conteúdo, mas enquanto itinerário de decisão, para legitimarem-se enquanto procedimento metódico jurídico sistêmico de concretização das normas tributárias²¹⁷, de modo a que as decisões alcancem adequação às diferenciações estruturais e normativas expressas, fixadas pela CF/88 e pela legislação tributária para o sistema tributário nacional.

5.6.3

O trabalho metódico de concretização do direito segundo as diferenciações expressas no sistema de lançamento tributário federal

Embora o sistema tributário brasileiro esteja diferenciado estrutural e normativamente²¹⁸, ele está também aberto para dentro do tempo²¹⁹. Por isso, o método de trabalho deve estar aberto à historicidade do direito e sua racionalidade ser empregada não só como discurso (seja de interpretação de textos, seja ético-argumentativo), mas também como experiência fenomenológica (a situação hermenêutica) que se mostra como situação decisória e se torna relacionalmente visível no procedimento, itinerário de concretização da norma jurídico-tributária. Aqui, no apoio de Kelly Susane Alflen da Silva:

“... o homem histórico compreende sempre dentro de certos limites, isto é, dos limites da sua historicidade e da sua tradição, não dos limites metódicos. Neste sentido é que os limites da concretização das normas constitucionais são iguais aos limites da interpretação, colocados pela Vor-Struktur (pré-estrutura) da tradição.”²²⁰

Daí que métodos de trabalho em direito tributário da *práxis* e da ciência jurídica não possam se restringir – notadamente após a CF/88 - às regras de interpretação de textos, praticadas pelo positivismo jurídico legalista, nem às coletâneas de textos de decisões jurídicas anteriores a 1988. Os textos jurídico-tributários não trazem significado em seus conceitos, tampouco sentido em seus enunciados: significado e sentido normativos dependem do trabalho concretizador

217 Ver em 5.5.1. A legitimação das valorações no direito pelo procedimento sistêmico luhmanniano.

218 ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 3-4.

219 Ver LARENZ, Karl. *Metodología da Ciencia do Direito*. Lisboa, C. Gulbenkian, 1997, p. 232/233.

220 SILVA, Kelly Susane Alflen da. *Hermenêutica jurídica e concretização judicial*. P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 438/439.

do destinatário da norma²²¹, segundo uma distribuição funcional de papéis e tarefas fixada nas expressões do sistema constitucional e tributário legislado.

Este método de trabalho tende à controlabilidade e previsibilidade do trabalho dos titulares de funções de estado²²², nesta pesquisa referido à função da administração fazendária nos procedimentos fiscais.

Notadamente com a CF/88, inspirada nas constituições contemporâneas do pós-guerra, como Lei Fundamental alemã, de 1949, e a Constituição Portuguesa²²³, a hermenêutica jurídica não se pode mais esgotar na interpretação de textos de normas. Aqui, no apoio de Kelly Susane Alflen da Silva,

“Na hermenêutica jurídica a compreensão não pode mais se dar pelos juristas-intérpretes, em geral, quer no âmbito da atividade legislativa, quer judicial, quer nas faculdades de direito, quer pelos doutrinadores, com base no Als apofântico (enunciado simplesmente, que tem por base a análise lógica da linguagem, no caso a linguagem dos textos de normas tributárias, e que serve a uma noção de ciência apenas descritiva), mas com base no Als hermenêutico, que requer uma análise hermenêutica-fenomenológica.”²²⁴

É dizer,

... constitui uma tarefa, pois a formação de uma unidade política e de uma ordem jurídica é, antes de tudo, um processo histórico concreto, que necessita da participação consciente da coletividade.”²²⁵

A realização prática do sistema de lançamento tributário depende, portanto, da formação de itinerários para a tarefa de concretização de suas normas. Por isso a importância de um método de trabalho, sem o que a peculiaridade, os limites, fundamentabilidade e nexos material dos recursos utilizados no trabalho jurídico restariam abandonados à gratuidade dos modos individuais de trabalho (decisionismo)²²⁶. Entretanto, sua concretização não pode ser um procedimento

221 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 56.

222 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 51.

223 Estudo da constituição portuguesa no Capítulo 4, Os direitos fundamentais no procedimento fiscal fazendário e no processo administrativo/judicial tributário: a atuação da liberdade originária e da liberdade comunitária.

224 SILVA, Kelly Susane Alflen da. *Hermenêutica jurídica e concretização judicial*. P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 439-440.

225 SILVA, Kelly Susane Alflen da. *Hermenêutica jurídica e concretização judicial*. P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 439-440.

226 Modos individuais de trabalho, é dizer também de valoração, expostos à vontade de poder (*Wille zum Macht*) de quem esteja em posição de decidir, arriscando-se as decisões tributárias

apenas cognitivo, descritivo, interpretativo de textos de normas, pois a normatividade – o teor prescritivo – se comprova apenas na regulamentação de questões jurídicas concretas, já que, como sabemos, normas jurídicas são referidas ao caso, embora não sejam casuisticamente dependentes do caso, o que sinalizaria uma racionalidade tópica, discursivo/argumentativa²²⁷:

“...A normatividade concreta de uma disposição legal contém necessariamente componentes da realidade social em sua remodelação normativa. O grau e a relação de mistura entre esses componentes podem, dependendo do tipo normativo, ser tão diferentes como a extensão de sua formulação lingüística ou sua ausência no texto da norma”.²²⁸

Uma metódica de concretização do sistema de lançamento tributário é esforço para congruência de normatividade do Sistema Tributário Nacional e Normas Gerais de Direito Tributário do Código Tributário Nacional com o Sistema Tributário Nacional da Constituição de 1988. Este esforço de compreensão e *práxis* jurídica em matéria tributária, busca examinar as condições de concretização normativa, considerando para além de apenas determinados objetos - como são os textos legais tributários - a linguagem jurídico-tributária como uma relação que manifesta normatividade não somente na forma de transmissão da tradição, num acontecimento cujo sentido está em interpretar-se pela estrutura circular de compreensão (o círculo hermenêutico) profissional cotidiana consistente num movimento entre intuição (pré-estrutura) e inteligência, em tarefa de concreção da consciência hermenêutica histórica²²⁹, para perceber o historicamente distinto e evitar que a aplicação do método limite-se ao alcance da certeza da antecipação²³⁰, característico da inteligência racional-analítica dos fenômenos, de que resultaria o simples embate de compatibilidade / incompatibilidade entre textos jurídico-legais, inviabilizando uma continuidade de

resultantes dos procedimentos fiscais da administração fazendária de afastarem-se da vontade constitucional (*Wille zur Verfassung*). Ver em MÜLLER, Friedrich. Métodos de trabalho do direito constitucional. SP, Max Limonad, 2000, p. 22.

227 Ver em MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 61.

228 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 159.

229 Histórico de eventos entre intuição e inteligência dos acontecimentos em que está inserido o intérprete de textos e fatos a quem incumbe a concretização de uma norma jurídica tributária.

230 Desdobramento de atos formais e materiais para confirmar um juízo decisório já de antemão trazido. Ver SILVA, Kelly Susane Alflen da. *Hermenêutica jurídica e concretização judicial*. P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 436/437.

normatividade entre os sistemas de lançamento tributário do CTN e da CF88.²³¹ Como “*o texto normativo deixa em aberto o escopo para várias possibilidades de compreensão, onde se encontram os problemas metódicos*”²³², método e objeto não estão apenas “referidos” um ao outro, mas são co-constituídos um pelo outro em cada procedimento de concretização, por isso a metódica estruturante opera (no âmbito desta tese, no curso dos procedimentos fiscais fazendários) um trabalho com relatividade metodológica, é dizer, com uma dialógica de métodos auxiliares às figuras metódicas programa da norma e âmbito da norma.

Por este método propõe-se que a norma jurídico-tributária de lançamento seja produzida *in totum* nos limites dados não somente pela tradição jurídica tributária constitucional e legal, em cada caso de exercício da *potestade publica*, nas situações hermenêuticas em que se encontre cotidianamente o agente fiscal fazendário. A compreensão da norma se evidencia também como ponto de partida da tarefa de libertar a pergunta pelo direito e pela realidade de abstrações herdadas da tradição: aspectos da realidade social podem entrar na dogmática e metódica jurídicas no interesse da normatividade jurídica²³³. Para isso, a teoria e a metódica estruturantes do direito partem de uma teoria da norma elaborada segundo um modelo de estrutura e um método indutivo²³⁴: O texto legal não traz a norma pronta para aplicação; a norma somente será produzida em cada procedimento particular de solução jurídica de um caso²³⁵, produção, concretização durante a qual dados do âmbito do caso, juntamente com o programa da norma e o âmbito da norma são co-determinados parcial e indutivamente num movimento elíptico de interação do programa da norma com o

231 FRANCA, Leonel. *Noções de história da filosofia*, 1943, p. 359, citado por SANTOS, Theobaldo Miranda. *Manual de Filosofia*. SP, Companhia Editora Nacional, 1958, p. 477: “*a inteligência, faculdade dos conceitos, adaptada às necessidades da ação, que só exerce com facilidade sobre sólidos, é incapaz de atingir a realidade em si mesma. Desta incapacidade congênita sofre também a ciência (analítico-descritiva), filha da inteligência e construtora de relações entre coisas, isto é, de formas vazias. Para chegar à essência da realidade (aqui interpretação como compreensão, concretização) é preciso ultrapassar o ponto de vista científico (analítico-descritivo) e recorrer à intuição...*”

232 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 211.

233 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 59.

234 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 237: “*Diferentemente da teoria pura do direito ou da fenomenologia jurídica, a teoria estruturante do direito não pretende aplicar uma corrente epistemológica geral ao campo dos objetos do direito. Contrariamente a tais transposições de forma necessariamente dedutiva, a teoria estruturante do direito procura iniciar indutivamente junto aos problemas práticos*”.

235 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 305.

âmbito da norma²³⁶. A norma é assim um modelo ordenador materialmente caracterizado e estruturado; a estrutura da norma é um conceito operacional, nexos entre as partes conceituais integrantes da norma.²³⁷ Âmbito material é o conjunto de fatos afetados por um preceito, parcela da realidade que há de ser regulada por um preceito. Daí se extrai o programa da norma, o preceito legal.²³⁸ O âmbito da norma corresponde aos teores materiais da concretização incluídos de forma controlável e generalizável na concretização da norma jurídica e de sua formulação individual, a norma-decisão.²³⁹

Deste modo, nas questões constitucionais e legais deixadas conscientemente “abertas para dentro do tempo”²⁴⁰, uma interpretação do sentido da ordem jurídica de lançamento tributário constitucional como concretização em matéria tributária é também condição de possibilidade para uma compreensão sobre a posição do próprio trabalho dos intérpretes e co-intérpretes da constituição e leis tributárias, pois que inseridos na experiência decisória²⁴¹.

Por meio do princípio da interpretação conforme a constituição, a par de outros recursos de concretização possíveis²⁴², as “normas” constitucionais tributárias passam a ser consideradas também normas tributárias constitucionais materiais, não apenas “normas” de exame de compatibilidade / incompatibilidade das normas tributárias infraconstitucionais, determinando o conteúdo destas para a formação de unidade da ordem jurídica²⁴³ tributária. Isto porque os textos da constituição e da legislação não são já normas. É dizer, os textos normativos são

236 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 273.

237 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 40.

238 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 30.

239 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p.245.

240 HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da R.F.A.* P.Alegre, S.A.Fabris, 1998, p. 40: “Se a constituição deve possibilitar o vencimento da multiplicidade de situações problemáticas que se transformam historicamente, então seu conteúdo deve ficar necessariamente “aberto para dentro do tempo”.

241 Ver em HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição*. P. Alegre, S.A. Fabris, 1997.

242 Desenvolvidos no apoio metodológico das obras citadas de Konrad Hesse (mutação constitucional/legal sem alteração de texto), Peter Häberle (A sociedade aberta dos intérpretes da constituição, *op.cit.*) e F. Müller (texto da norma, âmbito da norma e peculiaridades do caso concreto), autores e obras citados nesta pesquisa.

243 SILVA, Kelly Susane Alflen da. *Hermenêutica jurídica e concretização judicial*. P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 443.

transformados em normas jurídicas pela construção sistemática²⁴⁴ através de procedimentos decisórios.

No limite de inaplicabilidade da racionalidade analítica dos métodos tradicionais de interpretação de textos jurídico-tributários, e notadamente aqui, na prática do procedimento fiscal fazendário, as proposições a que dá lugar a racionalidade analítica serão postas entre parêntesis e os juízos que ensejam suspensos (compatibilidade / incompatibilidade, conformidade / desconformidade, regra / exceção, generalidade / especialidade), para tanto afastando-se a concepção segundo a qual a consciência situa-se frente ao mundo enquanto realidade existente (*cogito ergo sunt*, separação entre natureza e cultura, entre sujeito e objeto do conhecimento), e suspendendo-se assim não só as doutrinas acerca da realidade e da ação sobre a realidade, mas a própria “realidade”, que não é negada, nem posta em causa sua existência²⁴⁵ (por isso uma situação hermenêutica não é para o direito uma situação jurídica e sim uma situação decisória): a interpretação jurídico-tributária como concretização, durante a elaboração (procedimento) de uma compreensão de mundo distinta daquela centrada na relação sujeito do conhecimento-objeto do conhecimento considerados em momentos espaço-temporais pontuais de análise - portanto compreensão também distinta da sociedade, do estado, sua função fiscal e seu poder de tributar -, expressa o sentido de que “a consciência não permite a liberação de uma mera contraposição entre o passado e o presente, mas permite uma conservação da tradição mesma pela compreensão, que se realiza na fusão de horizontes e atualiza o sentido do texto”²⁴⁶ constitucional / legal tributário, possibilitando um *continuum* de normatividade, posto também claro aqui, que o advento da CF88 não fez chocarem-se radicalmente nem tornou mutuamente excludentes o antigo e o novo sistema de lançamento tributário²⁴⁷.

244 Ávila, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 561.

245 HUSSERL, Edmund, “*Ideen, I*”, par. 18 (*Idéias*), citado por MORA, José Ferrater. *Dicionário de filosofia*. SP, M.Fontes, 2001, p. 217.

246 SILVA, Kelly Susane Alflen da. *Hermenêutica jurídica e concretização judicial*. P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 437.

247 Ver ADI 1005-1, fl. 305 a 307, voto do Min. Moreira Alves, relator: “Tendo em vista que a Medida provisória nada mais é, em última análise, do que modalidade de Decreto-Lei (e assim o é na Itália, em cuja Constituição a nossa, a esse respeito, se inspirou), a propósito do qual esta Corte, sob o império da Constituição anterior, firmou o entendimento de que ele, em matéria tributária, poderia também instituir ou aumentar tributo por ter força de lei, observando-se, por isso, o princípio constitucional da legalidade, não se pode, num exame inicial compatível com o requerido

Para a concretização da constituição tributária (que não é apenas jurídica) e das leis tributárias, não bastam os métodos tradicionais savignianos de interpretação de textos legais. A constituição do próprio estado, sua função fiscal e seu poder de tributar não são alcançados apenas através da interpretação do texto constitucional ou legal, na busca apenas de cognição de uma vontade-significação que teria sido fixada em uma assembleia constituinte ou legislativa: porque as sociedades se constituem abertas para dentro do tempo²⁴⁸, quem vive as normas termina por interpretá-las ou pelo menos co-interpretá-las²⁴⁹, daí então que o espaço e momento da concretização tributária constitucional e legal incluem os titulares das funções públicas participantes do processo social e mais participantes materiais nela envolvidos (*e.g.* aqueles sujeitos que intervêm direta ou indiretamente nos fatos geradores de obrigações tributárias, contribuintes ou

para a análise do pedido de liminar, ter objeção dessa ordem como suficientemente relevante para a concessão da cautelar requerida.

O mesmo sucede quanto aos alegados vícios de inconstitucionalidade da Lei no. 6.848/94, por ofensa aos artigos 1o. (princípio republicano); 150, III, "b" (princípio da anterioridade) combinado com o 60, parágrafo 4., IV (pela tendência a abolir garantias que não são somente as do artigo 5o.; 52, caput e incisos II, XXII e XXVI (por desrespeito à isonomia por ingerência na propriedade alheia, dado que a carga tributária é muito elevada); 150, V (utilização de tributo com efeito de confisco); e 145, parágrafo 1o. (o caráter pessoal e a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, os quais, em matéria tributária, deverão ser observados sempre que possível, e não, portanto, discricionariamente). Com efeito, ao primeiro exame é problemática a relevância da violação desses princípios por Lei que altera alíquotas, aumentando-as, com relação a rendimentos de pessoas físicas, tributando mais com relação a rendimentos de valor maior, mas dentro de limites (o máximo de 35%) que não são inéditos na legislação tributária brasileira, sem que tenham dado margem à objeção de serem confiscatórios, embora se possa entender que sejam elevados. De outra parte, essa graduação de alíquotas em função do valor dos rendimentos não parece, neste exame sumário, ir contra o caráter pessoal e a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Note-se, ainda, que, em princípio, não cabe em ação de inconstitucionalidade de lei em abstrato examinar fatos para se saber qual a origem da necessidade do aumento de tributo para, então, se ter como violado, ou não, o princípio republicano do respeito à "coisa pública". Por fim, se válida a Medida Provisória não haverá desrespeito ao princípio da anterioridade, e o fato de não ter havido aumento de alíquotas para os rendimentos das pessoas jurídicas não manifesta, de pronto, ofensa ao princípio constitucional da isonomia, tendo em vista a diversidade de regimes tributários entre pessoas físicas e pessoas jurídicas. Além disso, em matéria tributária, o *periculum in mora* tanto é invocável em favor do contribuinte quanto em favor da Fazenda, sendo que, em geral, tem prevalecido o entendimento de que está com esta a dificuldade maior que é a de esta se ressarcir dos danos decorrentes de suspensão de norma que, afinal, venha a ser julgada constitucional, máxime, como sucede no caso, quando é discutível a relevância jurídica dos fundamentos da arguição de inconstitucionalidade. Em face do exposto, indefiro o pedido de liminar."

248 HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. P. Alegre, S.A. Fabris, 1998, p.40.

249 Ver HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição*. P. Alegre, S.A. Fabris, 1997, p. 13.

responsáveis, além dos estudiosos), sendo a interpretação – aqui concretização - a um só tempo elemento resultante e elemento constituinte dessa sociedade²⁵⁰.

Portanto, o método estruturante do sistema de lançamento tributário é aqui proposto como indutivo, especificamente nas operações de concretização jurídica tributária com o programa e o âmbito da norma, pelo itinerário de circularidade de compreensão através de indagações e dados parciais que se corrigem reciprocamente, para cuja tarefa nos procedimentos decisórios atuam titulares de funções jurídicas socialmente informados, que têm compromisso temático com a tradição²⁵¹. É dizer, agentes públicos qualificados a identificar e interpretar fatos econômico-sociais geradores de obrigações tributárias (socialmente informados) profissionalmente (com base em suas atribuições funcionais e nas diretrizes organizacionais, compromissos temáticos da tradição institucional que integram).

Daí porque, segundo entendemos, se a concretização do sistema tributário nacional está primordialmente²⁵² a cargo de titulares de funções de estado, dificilmente há falar-se, antes de uma construção metódica, de princípios implícitos no sistema tributário brasileiro.

5.6.4

O itinerário dos juízos jurídico-tributários do cidadão e do decisor estatal

O cidadão tem um grau de escolha, de liberdade, enfim de negociar, pactuar, maior do que quem exerce uma função de estado, como é, por exemplo, a

250 Ver HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição*. P. Alegre, S.A. Fabris, 1997, p. 13.

251 Conforme MÜLLER, Friedrich. *Direito, linguagem, violência: elementos de uma teoria constitucional*, I. P. Alegre, S.A. Fabris, 1995, p. 46: “Nas operações da metódica jurídica, que avançam entre o programa da norma e a área da norma, a “circularidade da compreensão”, conhecida da discussão tradicional, pode ser comprovada no sentido de indagações e dados parciais, que se corrigem reciprocamente. A totalidade desses processos decisórios é uma tarefa para trabalhadores jurídicos sociologicamente informados, não para sociólogos heterodeterminados (*fremdbestimmt*) em virtude do seu aprisionamento a indagações jurídicas, pois a análise funcional sociológica tende mais dificultar uma decisão vinculada ao caso, já que ela sempre inclui alternativas novas. Ela não aceita um “comprometimento temático com a tradição”.

252 Sobre a preeminência da atuação estatal na organização e promoção social, na geração e difusão do consenso, ver *supra*, Capítulo 5.5.2, “A legitimação das valorações em direito pelo procedimento ético-discursivo”.

do lançamento de um tributo, ou de sua confirmação/desconstituição definitiva em sentença ou acórdão. Já aqui existe um poder-dever que para emitir seu juízo não pode dispor tão livremente de referências valorativo-normativas quanto o cidadão. Ao contrário deve, além de fundamentar e justificar aquela decisão, mostrar o itinerário racional que levou àquela norma, àquele juízo. O cidadão é livre para escolher os caminhos de sua compreensão, que levam aos seus juízos, com base nos quais se conduz em sociedade a balizar-se nos juízos prescritivos que excepcionem o exercício desta liberdade. Já na formação dos juízos, nas normas estatais, não há disponibilidade de tal liberdade para escolher caminhos de racionalidade. Ao contrário, estes itinerários devem ser explicitados, para permitir sua previsibilidade e controlabilidade: o itinerário do juízo estatal não se esgota no *iter* procedimental formal cognitivo, mas deve explicitar-se como compreensão, para além de uma fundamentação lógico-formal e de uma justificação analítica e/ou valorativa do silogismo contido no juízo, na decisão, na norma. Enfim, deve fazer ver seu itinerário de produção desta norma, a partir dos programas das normas tributárias, dos âmbitos destas normas e das peculiaridades do caso.

O cidadão concretiza a norma tributária quando, *v.g.* faz sua declaração em vista de seu caso tributário (como uma disponibilidade econômica ou jurídica de renda) e dos textos de normas tributárias correspondentes (inclusive o texto de norma, a lei que fixa a forma de declarar): aqui atuará juízo equivalente ao que atua o estado. Já perante dois devedores com idênticos títulos por ele protestados, poderá itinerar juízos em relação ao caso de cada um de maneira mais livre, sem juízos prescritivos balizadores do itinerário de racionalidade por ele praticado para, por exemplo, propor transação a um, e ação executiva em face do outro.

Portanto as normas tributárias (juízos, decisões tributárias), consideradas da perspectiva estatal, cumprem uma função na organização social específica e delimitada em relação àquela do cidadão, ou seja, cumprem uma função fiscal. Embora alguns juízos do cidadão também cumpram tal função, *v.g.* no cumprimento das obrigações tributárias acessórias de apresentar declaração de ajuste anual do imposto de renda, estes ele faz como contribuinte, que é uma das muitas funções que a cidadania cumpre na organização de uma sociedade. A estruturação da organização social, considerada da perspectiva do cidadão, resulta também de juízos que não cumprem preponderantemente uma função fiscal, portanto cuja formação é menos restrita por juízos prescritivos que a formação dos

juízos, decisões, normas estatais. O itinerário que resulta na norma tributária, revestida do poder-dever estatal, deve ser explicitado não somente como seqüência lógico-formal de um procedimento de prova das premissas de uma conclusão silogística, mas também como *iter* procedimental inicialmente de interpretação de fatos e de textos de normas pré-existentes, e afinal de fixação do juízo decisório do caso, a norma-decisão²⁵³. É dizer, deve ser compreendido o itinerário de produção daquela norma tributária concretizada no caso a partir do programa da norma tributária, de seu âmbito – mormente econômico e financeiro (mas em matéria constitucional tributária também político, social, cultural) e, notadamente nesta tese, referida ao sistema de seguridade social -, e das peculiaridades do caso tributário, elementos estruturantes da norma tributária, que intervêm no procedimento de sua concretização, e que devem estar explicitados como elementos de juízo, na decisão, na norma tributária, para alcançar-se, para além de sua fundamentação e justificação, sua previsibilidade e controlabilidade racional. Notadamente para o direito público, como observa Müller,

“As distinções entre âmbito material e âmbito normativo e programa da norma, podem resultar fecundos para o direito administrativo, por exemplo, para a fundamentação objetiva de conceitos discricionários e para conceitos jurídicos não definidos”²⁵⁴ (e.g. o conceito de proporcionalidade, de origem no direito administrativo)

Portanto entendemos, no âmbito desta tese, que o exercício da *potestade publica* fiscal fazendária opera-se no itinerário do juízo jurídico tributário da ação fiscal como ação jurídica, e que passos controláveis de reflexão não podem ser representados apenas por conceitos²⁵⁵, daí a importância do método de concretização jurídica, aqui explicitado, proposto para os procedimentos fiscais fazendários. Entendemos que o itinerário que resulta na norma-decisão, no juízo jurídico p.ex. de lançamento tributário, revestida, portanto, da *potestade publica* fazendária, deve ser explicitado como experiência do fenômeno de normatividade em cada caso jurídico-tributário, é dizer como interpretação de fatos e de textos de

253 GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. SP, Malheiros, 2003, p. 24.

254 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 32.

255 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 76.

normas - através dos fatores metódicos programa da norma e âmbito da norma²⁵⁶ - em que o juízo decisório – no curso ou ao final do procedimento fiscal de concretização da relação obrigacional tributária²⁵⁷ – constituirá a situação jurídica tributária de que resultarão direitos subjetivos e deveres jurídicos, somente então eventualmente impugnáveis em contraditório e com ampla defesa no processo administrativo fiscal de revisão do lançamento tributário, ou no processo judicial tributário.

Neste Capítulo 5 cumprimos o requisito de identificar e debater os meios de legitimação procedimental da atuação estatal no exercício de sua função fiscal, o modelo de tributação estatal brasileiro e as alterações no sistema de lançamento tributário federal. Para isso, este estudo abrangeu 1) o debate da densidade valorativa dos princípios constitucionais expressos e 2) dos meios de legitimação procedimental da atuação estatal no exercício de sua função fiscal fazendária, e 3) a apresentação introdutória da metódica estruturante do direito no sistema de lançamento tributário brasileiro, que terá complementação no Capítulo 6, pelo estudo de elementos dogmáticos, teóricos e metódicos de decisão que se inserem na dinâmica de normatividade jurídico-tributária da administração fiscal fazendária federal, e demonstrado exemplificativamente no Capítulo 7, no estudo comparativo de elementos dogmáticos, teóricos e metódicos estruturantes dos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha.

256 O programa normativo é o resultado intermediário e provisório da interpretação de todos os dados lingüísticos. O âmbito normativo é o conjunto parcial de todos os fatos relevantes (âmbito fático) como elemento que sustenta a decisão jurídica como direito. Ver em MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009.

257 Sobre interpretação na concretização da relação obrigacional tributária, no mesmo sentido, ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 562.