

INTRODUÇÃO GERAL

A constitucionalização do Sistema Tributário Nacional (STN) de 1988 tornou insuficientes os instrumentos de interpretação e aplicação¹ do direito tributário encetados a partir da lei complementar reguladora – Código Tributário Nacional (CTN). A atual constituição traz normatividade não fixada na precisão de seus termos lingüísticos, nem por isso subsidiária de uma vontade do legislador constitucional ou complementar expressa, situada naquele instante do passado do processo legislativo e da assembléia constituinte. Ao contrário, os elementos de concretização da normatividade tributária constitucional, aberta para dentro do tempo², somente podem ser cogitados, concebidos, compreendidos no tempo das circunstâncias – econômicas, sociais, políticas, culturais – que se apresentam e sucedem, e no espaço de questões práticas, concretas, hermeneuticamente situados. Daí porque não é mais suficiente a interpretação abstratamente considerada de um texto legal de direito tributário a emprestar significado e sentido ao regramento jurídico-tributário cotidiano apenas: a normatividade constitucional tributária é atual, concreta, situacionalmente referida à função fiscal e à cidadania.

A par dos elementos tradicionais de interpretação, que dão conta do tratamento do texto da norma tributária infraconstitucional, o sistema constitucional tributário, subsistema constitucionalmente diferenciado, que não é apenas jurídico, deve ser concretizado na extensão de seus variados momentos, na profundidade específica de cada caso, com a medida de diferenciação para o exercício da função fiscal e da cidadania constitucionalmente fixada.

¹ Somente interpretamos textos para aplicá-los. Apenas por uma racionalidade analítica se faz esta separação, de sentido apenas didático e abstrato, portanto sem sentido prático. Ver Grau, Eros Roberto, “Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”, SP, Malheiros, 2003, p. 22: “O intérprete procede à interpretação dos textos normativos e, concomitantemente, dos fatos, de sorte que o modo sob o qual os acontecimentos que compõem o caso se apresentam vai também pesar de maneira determinante na produção da(s) norma(s) aplicável(veis) ao caso”.

² Hesse, Konrad, “Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha”, P.Alegre, S.A.Fabris, 1998, p.40.

O programa da norma³ tributária contido em seu texto⁴, já agora referido 1. a uma avaliação do âmbito da norma⁵ tributária – âmbito social (e.g. seguridade, nas contribuições sociais), âmbito econômico (e.g. economia política, balança comercial e de pagamentos), âmbito político (e.g. curso e estabilidade do planejamento governamental, política cambial, fiscal e de juros, extrafiscalidade dos tributos externos, do IOF e do IPI), âmbito cultural (e.g. imunidade dos templos de qualquer culto), âmbito jurídico (e.g. jurisdição e competência tributária legislativa, administrativa e judicial) –, e 2. a uma avaliação dos elementos do conjunto de fatos destacados por via de detalhamentos recíprocos tidos como relevantes no próprio processo de concretização⁶ são engendrados na concretização do direito tributário, este portanto não apenas dito a partir da interpretação de textos de normas constitucionais e infraconstitucionais, mas compreendido no fenômeno da produção da norma tributária.

Procuramos com estas referências verificar alterações no *modus operandi* da jurisprudência e da ciência do direito tributário brasileiro trazidas pelo Sistema Tributário Nacional da CF88, em face do Código Tributário Nacional, de modo a identificar racionalidades analítica, ético-discursiva e hermenêutica no STN da CF88, e delinear uma dialógica entre distintas racionalidades em ambos, quais sejam uma racionalidade predominantemente analítica do STN no CTN, e duas racionalidades no STN da CF88, uma racionalidade ético-discursiva referida aos direitos fundamentais, à cidadania, e uma racionalidade hermenêutica referida à função fiscal estatal.

³ Conforme Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 417, “o programa da norma designa a soma dos dados lingüísticos normativamente pertinentes extraídos do texto da norma, a cada vez”. Desenvolvimento anterior das noções “programa da norma” e “âmbito da norma”, ver Muller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000.

⁴ Conforme F. Müller, citado em Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, “Der Normtext “enhält” nicht die Normativität und ihre Sachstruktur. Er dirigiert und begrenzt die legalen und legitimen Möglichkeiten korrekter Rechtskonkretisierung innerhalb seines Rahmes”, ou seja, “O texto da norma não “contém” a normatividade e sua estrutura de coisa. Ele dirige e limita as possibilidades legais e legítimas da concretização jurídica correta dentro do seu marco”, conforme tradução livre da autora.

⁵ Conforme Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 418, o âmbito da norma “se configura pela coordenação dos elementos fatuais estruturantes que são extraídos da realidade social com a perspectiva seletiva e valorativa do programa da norma”

⁶ Hesse, Konrad, “Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha”, P.Alegre, S.A.Fabris, 1998, p. 50, e Muller, Friedrich, “Métodos de trabalho em direito constitucional”, SP, S.A.Fabris, 2000, p. 70/71.

Intentamos ainda delinear um *continuum* dialógico-metodológico a partir dos métodos tradicionais de interpretação abstrata dos textos das normas de direito tributário contidos no CTN, ampliado por uma metódica constitucional tributária, a dar conta da concretização do sistema tributário constitucional referida ao caso, dos dados fornecidos pelo programa da norma constitucional tributária, pelo âmbito da norma constitucional tributária, e pelas peculiaridades do conjunto de fatos⁷ antecedentes, concomitantes e projetantes no processo de concretização das normas tributárias.

O direito brasileiro, como na maioria dos estados constitucionais contemporâneos, exige que os processos jurídicos decisórios e seus produtos – as decisões - sejam fundamentados, justificados⁸, e explicitado o itinerário de racionalidade de que resulta aquele juízo, decisão, aquela norma. Tal é a exigência a ser cumprida pela jurisprudência, que como a administração pública e a legislação deve fornecer representações concatenadas a partir de formulações legais e mapear seu itinerário racional-material de decidir, para além do *iter* racional-formal descrito nos textos das normas procedimentais. Por isso este intento - dentro do direito tributário brasileiro em matéria de sistema tributário, abrangente do CTN⁹ de 1966, e constitucionalizado com forma, conteúdo e alcance distintos em 1988 - de identificar métodos de trabalho em direito constitucional tributário nos autores-estudiosos e nos autores de decisões jurídicas e, nos métodos de trabalho, identificar concepções de ciência do direito constitucional tributário brasileiro de antes e depois de 1988.

Itinerário de estudo

Estudo teórico das concepções trazidas nas obras de autores constituintes do debate em torno do constitucionalismo tributário brasileiro, e das concepções que permeiam e fundamentam as decisões do STF em matéria tributária, sob a ótica de uma racionalidade dialógica analítico-hermenêutica simultaneamente concretizadora do direito tributário infra e constitucional. Para

⁷ Muller, Friedrich, “Métodos de trabalho em direito constitucional”, SP, S.A.Fabris, 2000, p. 70/71.

⁸ Ver Alexy, Robert, “Teoria da Argumentação Jurídica”, SP, Landy Livraria e Editora, 2001, p. 17 e ss.

⁹ Código Tributário Nacional, doravante CTN.

tal procuraremos identificar, tanto quanto possível, nas manifestações da jurisprudência e dos estudiosos, a racionalidade analítica dos métodos tradicionais savignianos de interpretação dos textos tributários do CTN e da Constituição, a racionalidade ético-discursiva de ponderação de princípios, bens/interesses e valores tributários e constitucionais tributários, e uma racionalidade hermenêutico-fenomenológica de concretização do sistema tributário nacional, esta última num esforço de continuidade de normatividade do Sistema Tributário Nacional e Normas Gerais de Direito Tributário contidos no Código Tributário Nacional, para o Sistema Tributário Nacional da Constituição de 1988.

Este esforço hermenêutico-fenomenológico de expressão, explicação, interpretação, enfim compreensão da práxis de concretização da norma tributária, buscará examinar condições dessa compreensão, considerando para além de apenas determinados objetos - como são os textos legais tributários - a linguagem jurídico-tributária como uma relação que manifesta normatividade na forma de transmissão, da tradição, num acontecimento cujo sentido – por não dado antecipado nem já construído - cumpre penetrar: interpreta-se visando à solução de um caso jurídico concreto, o que se dá mediante a produção da norma jurídica como norma de decisão¹⁰ Para tanto interpreta-se já então pela estrutura circular da compreensão consistente num movimento entre intuição (pré-estrutura) e inteligência em tarefa de concreção da consciência hermenêutica histórica, a perceber o historicamente distinto e evitar que a aplicação do método limite-se ao alcance da certeza da antecipação, característico da inteligência calcada apenas numa racionalidade analítica, de que resultaria o embate de compatibilidade / incompatibilidade entre textos jurídico-legais, inviabilizando uma continuidade de normatividade entre os sistemas tributários do CTN e da CF88, pois “...a *inteligência* (analítica), *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* (descritiva), *filha da inteligência e construtora de relações entre coisas, isto é, de formas vazias. Para chegar à essência da realidade* (aqui interpretação como

¹⁰ Ver Grau, Eros Roberto, “Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”, SP, Malheiros, 2003, p. 92.

compreensão, concretização) *é preciso ultrapassar o ponto de vista científico (descritivo) e recorrer à intuição...*¹¹.

Assim, buscar-se-á a norma jurídico-tributária produzida *in totum* nos limites dados pela tradição jurídica tributária constitucional a cada vez à situação hermenêutica em que se encontrem cotidianamente legisladores, juristas, governo, administração e cidadão. Deste modo, nos casos-limite tributários “abertos para dentro do tempo”¹², seja por uma interpretação conforme a constituição, seja por modificações – mutações – constitucionais sem alteração de texto pode cumprir-se a tarefa de coesão completa das regulamentações¹³ em matéria tributária do CTN com a CF/88, no sentido do sistema jurídico-tributário constitucionalmente diferenciado, coesão esta posta como condição de possibilidade para uma compreensão sobre a posição do trabalho dos juristas e demais intérpretes e co-intérpretes da constituição tributária, governo, administração e cidadãos: a unidade da constituição. Por meio do princípio da interpretação conforme a constituição, a par de outros métodos de sua concretização¹⁴, as normas constitucionais tributárias passam a ser consideradas também normas tributárias constitucionais materiais, além de normas de exame de compatibilidade/incompatibilidade das normas tributárias infraconstitucionais, determinando o seu conteúdo mesmo para a formação de unidade da ordem jurídica¹⁵ tributária.

No limite de aplicabilidade da racionalidade analítica dos métodos tradicionais de interpretação de textos jurídico-tributários - como acontece cotidianamente na prática jurisdicional, administrativa e mesmo cidadã de concretizar o direito tributário do CTN e da CF88 - não se a renegará, mas as proposições a que dá lugar serão postas entre parêntesis, os juízos que ensejam suspensos (compatibilidade / incompatibilidade, conformidade / desconformidade,

¹¹ Leonel Franca, “Noções de história da filosofia”, 1943, p. 359, citado por Santos, Theobaldo Miranda, “Manual de Filosofia”, SP, Companhia Editora Nacional, 1958, p. 477.

¹² 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””.

¹³ Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica juridical e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 443.

¹⁴ Neste estudo do sistema constitucional tributário desenvolvidos principalmente com apoio nas obras de Konrad Hesse, Peter Häberle, Friedrich Muller, Eros Roberto Grau e Humberto Bergmann Ávila.

¹⁵ Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica juridical e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 443.

regra/exceção, generalidade / especialidade), para tanto afastando-se concepção segundo a qual a consciência situa-se frente ao mundo enquanto realidade existente (*cogito ergo sunt*), 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 existência¹⁶: a interpretação jurídico-tributária como concretização, durante elaboração 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 (sincronia), ou entre o geral e o particular (diacronia), mas permite uma conservação da tradição mesma pela compreensão, que se realiza na fusão de horizontes e atualiza o sentido do texto”¹⁷ legal/constitucional tributário, possibilitando um *continuum*¹⁸ de normatividade, posto também claro que o advento da CF88 não fez chocarem-se nem tornou mutuamente excludentes o antigo e o novo Sistema Tributário Nacional, senão que novas diferenciações foram encetadas e outras excluídas do STN.

Para a concretização da constituição tributária, que não é apenas jurídica, não bastam os métodos tradicionais savignianos de interpretação de textos legais. A constituição do estado, sua função fiscal e seu poder de tributar não são alcançados apenas através da interpretação do texto constitucional, na busca apenas de cognição de uma vontade-significação que teria sido fixada em uma assembléia constituinte: porque as sociedades se constituem abertas para

¹⁶ Husserl, Edmund, “Ideen, I”, par. 18 (Idéias), citado por Mora, José Ferrater, “Dicionário de filosofia”, SP, M.Fontes, 2001, p. 217.

¹⁷ Ver em Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 437.

¹⁸ Afasta-se, no intuito de continuidade de normatividade do sistema jurídico tributário anterior para o trazido pela CF88, a suposta antinomia entre diacronia e sincronia. Aqui, no apoio da fenomenologia, e voltado ao fenômeno da produção da norma jurídica tributária: “Seria um erro grave considerar a estática e a sincronia como sinônimos. O corte estático é uma ficção: é só um procedimento científico auxiliar, não um modo particular do ser [...]. As tentativas de identificar a *sincronia*, a *estática* e o campo de aplicação da *teleologia* de um lado, e a *diacronia*, a *dinâmica* e a esfera da *causalidade* mecânica de outro [...] criam a ilusão superficial e nociva de um abismo entre os problemas da sincronia e da diacronia (Jakobson, *in*: Trubetzkói, *P. Ph.*, pp.333-336)”, citado por Bonomi, Andrea, “Fenomenologia e estruturalismo”, SP, Perspectiva, 2001, p. 127.

dentro do tempo¹⁹, quem vive as normas termina por interpretá-las ou pelo menos co-interpretá-las²⁰, daí então que o espaço e momento da concretização tributária constitucional incluem os titulares das funções públicas participantes do processo social e mais participantes materiais nela envolvidos (e.g. aqueles que intervêm direta ou indiretamente nos fatos geradores de obrigações fiscais e tributárias, contribuintes ou responsáveis, além dos estudiosos), sendo a interpretação – aqui concretização - a um só tempo elemento resultante e elemento constituinte dessa sociedade²¹: todos emitimos juízos jurídicos, se e quando nosso juízo do que fazemos, atentamos ou referimos seja raciocinado com base em textos de legislação; em se tratando de direito público, os titulares de funções de estado realizam estes mesmos juízos, mas profissionalmente, juízos estes tais corretivos ou confirmadores dos nossos, que se confirmados ou não questionados tornam-se juízos jurídicos definitivos, normas jurídicas tal quais as daqueles.

A metodologia utilizada neste projeto será então dialógica das racionalidades analítica, ético-discursiva e hermenêutico fenomenológica, no intento de no âmbito da diferenciação sistêmico-constitucional tributária, evitando o risco de reservas, antecipações dos juízos jurídico-argumentativos de ponderação de bens/valores/interesses/princípios, apontar continuidade de normatividade entre as racionalidades analítica e hermenêutico-fenomenológica do CTN e da CF88, nesta última, especificamente nas operações de concretização da norma tributária entre o programa e o âmbito da norma tributária, pelo itinerário de circularidade de compreensão através de indagações e dados parciais que se corrigem reciprocamente, para cuja tarefa nos processos decisórios atuam titulares de funções jurídicas socialmente informados, que têm compromisso temático com a tradição²² da legislação, administração e jurisdição tributária estatal.

¹⁹ Hesse, Konrad, “Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha”, P.Alegre, S.A.Fabris, 1998, p.40.

²⁰ 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.

²¹ Idem, idem.

²² 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

A técnica de pesquisa a ser utilizada será bibliográfica, no âmbito 1. da filosofia do direito (da ciência jurídica e/ou práxis jurídica), 2. da filosofia (lógica formal/material, tópica e argumentação, hermenêutica e fenomenologia), 3. jurisprudencial, dos acórdãos do Supremo Tribunal Federal, e 4. teórico-científico dos estudiosos do direito tributário brasileiro analisados e referidos.

No intento de buscar referências para identificar e cotejar métodos de trabalho em direito constitucional tributário, no primeiro capítulo, “O direito tributário brasileiro sistematizado pela legislação constituinte”, abordaremos o problema da legitimação das valorações no direito, e no direito tributário, em vista da diferenciação fixada, através da nossa constituição legislada, no sistema tributário nacional. Para tanto serão refletidas neste sistema constitucional tributário legislado as tendências contemporâneas de legitimação procedimental do direito de Niklas Luhmann (procedimento sistêmico, em 1.2.2.) e de Jürgen Habermas (ético-discursiva, em 1.2.3.), pois esta racionalidade procedimental permeia as tendências do pós-positivismo jurídico presentes nas teorias pós-positivistas da argumentação jurídica, como a de Robert Alexy, e na metódica jurídica proposta por Friedrich Müller, referências com que, além da racionalidade analítica do positivismo legalista, cotejaremos a visão de ciência do direito e o método de trabalho em direito constitucional tributário da jurisprudência e de autores brasileiros.

No segundo capítulo, “*O sistema e os princípios constitucionais tributários no método e na visão de ciência de autores brasileiros*”, procuraremos identificar itinerários da racionalidade científica do direito tributário brasileiro quanto ao sistema tributário nacional e os princípios constitucionais tributários, em obras dos professores/juristas Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres, e Sacha Calmon Navarro Coelho, uma vez que já no capítulo primeiro expostas referências de nosso itinerário de estudo. Procuraremos identificar, nas abordagens sobre o sistema tributário nacional e os princípios constitucionais tributários dos autores referidos, os possíveis itinerários de atuação da normatividade constitucional tributária, possíveis metódicas de direito

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”.

constitucional tributário, eventualmente mediadas por noções de conjunto, sistema e estrutura.

No terceiro capítulo, “*O sistema e os princípios constitucionais tributários no trabalho da jurisprudência constitucional brasileira*”, com as referências de uma metódica jurídica de direito constitucional desenvolvidas no primeiro capítulo, e já cotejadas nas obras de autores juristas e pesquisadores brasileiros, intentaremos identificar métodos de trabalho em direito constitucional tributário nas decisões referidas ao sistema e os princípios constitucionais tributários, e a partir desses métodos, uma visão de ciência do direito tributário da jurisprudência.

Em conclusão, fixadas no primeiro capítulo as referências deste estudo, para

1. No segundo capítulo proceder estudo comparativo de obras dos três juristas-autores brasileiros quanto à ciência, o sistema e os princípios constitucionais tributários, e
2. No terceiro capítulo itinerar decisões da jurisdição constitucional tributária em matéria de sistema e princípios constitucionais tributários, no intento de identificar métodos de trabalho em direito constitucional tributário,

propugnamos, consideradas

1. a diversidade temática constitucional,
2. a diversidade de formação e de visões de ciência, sistema e princípios constitucionais daqueles titulares de funções de estado a quem cabe decidir – e portanto interpretar - matéria tributária constitucional , e
3. as alterações na composição dos colegiados de decidores, pelo esforço em estabelecerem-se itinerários de decisões que haverão de proporcionar referências para sua previsibilidade e controlabilidade: métodos de trabalho em direito constitucional tributário, que sem desatender o exercício da cidadania, que problematiza o procedimento decisório estatal sistêmico de legitimação

dos seus atos pelo procedimento dialético-argumentativo, coadjuvem curso seguro à organização estatal da sociedade em matéria fiscal.

Este o intento que se segue nesta pesquisa.