

1

## **O direito tributário brasileiro sistematizado pela legislação constituinte**

**1.1. Sistemas, sistemas jurídicos, e sistema tributário nacional: a jurisprudência como prática de ciência e como ciência prática**

**1.2. O problema da legitimação das valorações e da construção do sistema constitucional tributário jurídico/normativo: procedimento sistêmico e procedimento ético-discursivo**

**1.3. Noções de conjunto, sistema e estrutura constitucional tributária**

**1.4. O itinerário dos juízos tributários do cidadão e do decididor estatal**

**1.5. O sistema tributário nacional constitucionalizado pela legislação**

**1.1. Sistemas, sistemas jurídicos, e sistema tributário nacional: jurisprudência tributária como prática de ciência e como ciência prática**

Conforme 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 ampla (âmbito de aplicação), 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”.*

Assim, poder-se-ia distinguir, quanto ao sistema tributário nacional, o que seria um “sistema externo”<sup>1</sup>, representado pelo CTN e a CF/88 legislados, e um “sistema interno”<sup>2</sup>, como ordem axiológico-teleológica<sup>3</sup>, o sistema tributário constitucional, que se constituiria também num direito tributário casuístico, que a longo prazo tornaria as resoluções particulares racionalmente comprováveis e o seu conjunto um “sistema”, pela repetição de um processo circular de descoberta de problemas tributários constitucionais, formação de princípios constitucionais tributários a partir das decisões e afinal a consolidação do sistema<sup>4</sup>: os princípios jurídico-tributários e não os conceitos abstratos seriam assim os fatores genuínos de formação do sistema, como soluções de problemas generalizadas, pelo intento de um método - itinerário, processo de concretização da norma tributária levado a efeito em última apreciação pela jurisprudência - e a delimitação de um objeto - fenômeno da produção da norma jurídico-tributária -, ou seja a cientificização da jurisprudência em matéria tributária.

No entanto, o sistema tributário nacional atende a diretivas constitucionais específicas do direito público, 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*

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Cf. Larenz, Karl, “Metodologia da ciência do direito”, Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1997, p. 674 e ss.

<sup>3</sup> Ver Canaris, Claus-Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989, p. 66 e ss.

<sup>4</sup> 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.

*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.”<sup>5</sup>*

É de notar-se na CF/88 a legislação de um subsistema constitucional tributário, no qual as relações entre os seus elementos – as normas de direito tributário concretizadas pela legislação, administração e jurisdição – encontram-se desde logo explicitadas. Porque o poder público é poder-dever que somente atua regulado, os princípios estruturantes - regentes portanto da totalidade de relações do sistema - e as relações entre os elementos do sistema tributário necessitam estar desde logo explicitadas na regulação (*diferenças estruturais e normativas*, na formulação supra de Humberto Bergmann Ávila): assim 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 do subsistema constitucional tributário cumprem portanto uma peculiar e especificada função na estrutura do sistema jurídico brasileiro que atende a uma racionalidade sistêmica, posta na concretização das normas tributárias pela legislação, administração e jurisdição, e não uma racionalidade ético-discursiva, como se pode invocar em relação ao sistema jurídico não alcançado pelas *diferenças estruturais* ou *normativas* constitucionalizadas para o exercício do poder de tributar.

Porque a concretização do sistema tributário nacional esteja a cargo de titulares de funções de estado, dificilmente há falar-se portanto, antes de uma construção jurisprudencial metódica, de princípios implícitos no sistema constitucional tributário brasileiro.

---

<sup>5</sup> Ávila, Humberto, “Sistema constitucional tributário”, SP, Saraiva, 2004, p. 3/4.

## **1.2. O problema da legitimação das valorações e da construção do sistema constitucional tributário jurídico/normativo: procedimento sistêmico, procedimento ético-discursivo e hermenêutica jurídica**

No intento de buscar referências para identificar e cotejar métodos de trabalho em direito constitucional tributário, passamos nesta unidade ao 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 abordaremos 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.

### **1.2.1. O problema da densidade valorativa dos princípios constitucionais legislados**

A aproximação contemporânea dos modos de pensamento de *case-law* e do direito codificado, presentes na nossa jurisprudência constitucional tributária e nos estudos de direito tributário brasileiros, 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 problemático<sup>6</sup>. É o que se pode observar no ordenamento jurídico brasileiro com o recente advento da CF/88. Ela trouxe para o campo de normatividade constitucional valores, já agora expressos nos direitos

---

<sup>6</sup> Ver Larenz, Karl, “Metodología da Ciencia do Direito”, Lisboa, C. Gulbenkian, 1997, p. 232/233.

fundamentais e princípios constitucionais, a demandar grande densidade valorativa e variabilidade contencuística<sup>7</sup>.

Já no âmbito de organização da função fiscal do estado brasileiro, porque a nossa constituição fixou diferenças sistêmicas estruturais e normativas no sistema jurídico através do subsistema tributário nacional<sup>8</sup>, a concretização de unidade e de adequação valorativa desse subsistema tributário no sistema jurídico já encontra diferenciação derivada mediatamente dos «valores jurídicos mais elevados»: a racionalidade ético-discursiva invocável para os direitos fundamentais tem portanto 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 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».”*

Portanto ainda que avançando - em matéria de princípios constitucionais - além do limite da racionalidade analítico-formal do positivismo jurídico-legalista, se na concatenação das representações dos processos decisórios forem tomados os princípios do STN da CF88 como valorações postas na solução dos casos, a serem submetidas a um juízo de ponderação por proporcionalidade / razoabilidade, incorrer-se-á no risco de sobrepor reservas de juízo à mediação de valores subjacente aos princípios constitucionais tributários legislados no subsistema. Daí que eventual juízo, decisão, norma tributária casuisticamente produzida com base em ponderações de princípios constitucionais tributários, afastando a diferenciação - mediação valorativa - já fixada no subsistema constitucional tributário, desvia da necessária previsibilidade e controlabilidade das decisões tomadas no exercício da função fiscal do estado.

---

<sup>7</sup> Ver em Camargo, Margarida Maria Lacombe, “Eficácia constitucional: uma questão hermenêutica”, in Boucault, Carlos E. de Abreu, e Rodriguez, José Rodrigo (organizadores), “Hermenêutica plural”, SP, Martins Fontes, 2002, p. 378.

<sup>8</sup> Ver em Ávila, Humberto Bergmann, “Sistema tributário constitucional”, SP, Saraiva, 2004, pp. 3-4.

Este o risco em matéria tributária, dos juízos de ponderação, seja pelo cotejo ponderado de valores *in abstracto* considerados hierarquicamente (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 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”<sup>9</sup>, a conferirem justificabilidade qualitativa (critérios) às decisões.

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

#### **1.2.2.1. A legitimação do direito pelo procedimento sistêmico luhmanniano**

Niklas Luhmann cogita do direito como estrutura de um sistema social que se baseia na generalização congruente de expectativas comportamentais normativas<sup>10</sup>. Mas a legitimação dessa estrutura por Luhmann difere do conceito moderno de legitimidade, como concebido pela tradição europeia, baseado na idéia de existência de um “amplo convencimento factual da validade do direito ou dos princípios e valores nos quais as decisões vinculativas se baseiam”<sup>11</sup>. 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

---

<sup>9</sup> Ver Alexy, Robert, “Teoria da Argumentação Jurídica”, SP, Landy Livraria e Editora, 2001.

<sup>10</sup> LUHMANN. *Sociologia do direito – vol II*, tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 61.

<sup>11</sup> Cf. LUHMANN. *Sociologia do direito – vol I*. op.cit., p.

processos contemporâneos de aceitação geral de decisões. Essa proposta teórica teve relevância num determinado momento histórico, no qual o principal objetivo era possibilitar a construção jurídica de uma nova forma de dominação, que superasse a instabilidade causada pela dissolução do direito natural. 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 possível<sup>12</sup>. Além disso, a positivação do direito a partir do século XIX fez com que a legitimidade perdesse por completo seu fundamento moral, entende este autor. Ao substituir as certezas exteriores por certezas interiores, imanentes ao sistema jurídico, a positivação do direito promoveu o deslocamento da fundamentação da ordem jurídica para dentro de sua própria dimensão<sup>13</sup>: o direito deixa de ser passível de um juízo de correção, que o considere verdadeiro ou falso, podendo apenas ser válido<sup>14</sup>.

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*”

<sup>12</sup> 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).

<sup>13</sup> PALLADINO, Isabela Amaral, op.cit., 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).

<sup>14</sup> 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).

*das expectativas normativas coletivas aumenta*<sup>15</sup>. Essa evolução do direito se dá por via dos processos de decisão<sup>16</sup>. Cabe a esses processos selecionar, a partir de critérios internos, os valores e contingências sociais, para que alcancem o nível da validade legal<sup>17</sup>.

Sendo assim, o conceito de legitimidade tem que ser redefinido<sup>18</sup>. Para Luhmann, a legitimidade se dá no terreno fático: legítima é a estrutura jurídica capaz de produzir decisões. Ou seja, a complexidade das sociedades modernas “*só pode ser tida em conta pela generalização do reconhecimento das decisões*”<sup>19</sup>. A rigor, segundo o autor, 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 concreta*”<sup>20</sup>. 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*”<sup>21</sup>. 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, “*por meio de um aprendizado bem sucedido, as expectativas alteradas*

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> 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).

<sup>18</sup> 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).

<sup>19</sup> Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 33.

<sup>20</sup> Ibid., loc.cit.

<sup>21</sup> Ibid., loc.cit.



*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”<sup>22</sup>.*

Contudo, não é o aprendizado individual, como reconhecimento “voluntário” da decisão, que interessa ao conceito de legitimidade concebido por Luhmann. Segundo o autor, 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*”<sup>23</sup>. Somente quando o conceito de legitimidade é desvinculado de valores apriorísticos, nos quais se acredita pessoalmente, torna-se possível “*investigar convenientemente as condições sociais da institucionalização da legitimidade e capacidade de aprendizado nos sistemas sociais*”<sup>24</sup>.

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 processos 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 processo de legitimação e, para Luhmann, esta legitimidade se faz possível a partir da dimensão social dos processos de decisão*”<sup>25</sup>.

Partindo dessas premissas, o autor procura demonstrar que, “*entendido o direito positivo como o conjunto de todas as normas jurídicas que entraram em vigor por decisão, será no próprio processo, que vai do ponto inicial do procedimento até a decisão tomada, que estará a legitimidade*”<sup>26</sup>. Portanto, segundo sua elaboração, “*o procedimento em si é que atribui legitimidade ao direito*”<sup>27</sup>. Nesse sentido, “*Luhmann adota uma releitura inovadora, de encontro*

---

<sup>22</sup> Ibid., pp. 33-34.

<sup>23</sup> Ibid., p. 34.

<sup>24</sup> Ibid., loc.cit.

<sup>25</sup> PALLADINO, Isabela Amaral, op.cit., p. 34.

<sup>26</sup> Ibid., p. 30.

<sup>27</sup> Ibid., loc.cit.

às tradicionais doutrinas de legitimação procedimental, com lastro numa visão empírica do direito positivado”<sup>28</sup>.

Com efeito, em sua proposta de legitimação pelo procedimento, o autor não entende o processo de decisão 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 procedimentos, que informam aos participantes a temática e os limites do processo. 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*”<sup>29</sup>. Para tanto, faz-se necessária a integração de uma estrutura de comunicações nos sistemas de decisão. 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. Assim, o procedimento estabelece uma história do processo 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, estruturando, assim, a situação geral<sup>30</sup>. 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.

---

<sup>28</sup> Cf. DINIZ, Antonio Carlos de Almeida, op.cit., p. 38.

<sup>29</sup> Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 38.

<sup>30</sup> 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 dum 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).

A idéia de procedimento como sistemas 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 processual permite que o processo jurídico se apresente aos participantes como um **papel** a ser por eles desempenhado, “*que compromete e vincula as personalidades com as suas próprias representações e as suas outras relações de papéis no procedimento*”<sup>31</sup>. Assim, “*a preparação de papéis singulares no processo, concretizados em processos de comunicação específicos do sistema, dá origem a uma separação de papéis entre o processo jurídico e o seu ambiente, isto é, uma diferenciação entre o procedimento e a sociedade em relação ao plano dos papéis*”<sup>32</sup>. Essa separação de papéis funciona como um filtro, na medida em que os participantes, no caso de quererem agir de forma racional e ser bem sucedidos no processo jurídico, só podem ser motivados pelos seus outros papéis de acordo com aquilo que é relevante para os papéis desempenhados no âmbito do processo. Por outro lado, esses mesmos participantes, no desempenho dos papéis relativos ao processo jurídico, ficam protegidos das responsabilidades decorrentes de seus outros papéis sociais<sup>33</sup>.

Essa autonomia relativa do processo jurídico quanto aos planos de conduta contribui para a efetivação de “*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*”<sup>34</sup>. Caso não existisse 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 aceitação.

---

<sup>31</sup> Cf. LUHMANN, *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 43.

<sup>32</sup> Ibid., loc.cit. 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 contributo 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.”

<sup>33</sup> 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).

<sup>34</sup> Cf. PALLADINO, Isabela Amaral, op.cit., pp. 39-40.

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 processo 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 processo no tocante ao desempenho de seus papéis, influenciando a sinceridade de suas decisões. Assim, 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. As partes do processo, por sua vez, atuam no sentido da defesa 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 *“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 processo jurídico, levará à decisão”*<sup>35</sup>.

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”*<sup>36</sup>.

Aos itinerários de redução de complexidade das relações sociais de cooperação e conflito corresponde a institucionalização de modelos, padrões-

<sup>35</sup> Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 46.

<sup>36</sup> Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., pp. 31-32.

referências de compreensão destas relações sociais de cooperação e conflito, notadamente no direito público, portanto nas relações jurídico-tributárias entre o estado fiscal e o cidadão contribuinte, já sistemicamente diferenciadas na constituição legislada. Isto porque diferentemente das relações privadas que envolvam direitos disponíveis - em que há portanto disponibilidade para dar forma e conteúdo à complexidade das relações entre os cidadãos segundo sua livre vontade de pactuar - o estado, que atua em desigualdade de poder em relação ao cidadão – tanto quanto à constrição da liberdade do cidadão no direito penal, como quanto à constrição patrimonial do cidadão no direito tributário, em suma em qualquer relação em que faça valer a soberania – não pode dispor livremente da forma e do conteúdo de suas relações com o cidadão, daí desde logo fixadas diferenciações sistêmicas para o exercício da função fiscal estatal, que assim legitima imediatamente seus atos, suas decisões, pelo procedimento sistêmico luhmanniano, mediada também esta legitimação pela possibilidade de impugnação do cidadão contribuinte, que eventualmente problematizará – *e.g.* no exercício do direito fundamental ao contraditório e ampla defesa – aquela legitimação imediata.

#### **1.2.2.2. Legitimação do direito pelo procedimento ético-discursivo habermasiano e os diferentes estágios das sociedades organizadas ocidentais contemporâneas**

A novidade da principiologia normativa constitucional legislada no âmbito dos direitos fundamentais trouxe o 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. E como medida mais geral de regulação por ponderação de bens, o parâmetro da proporcionalidade / razoabilidade<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> 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*

É de notar que a principiologia constitucional legislada representa um avanço no sentido de reconhecer-se e explorar-se o conflito entre as esferas do *mundo da vida (Lebenswelt)* – já agora institucionalizável através dos direitos fundamentais (art. 5º da CF/88) -, e a *realidade sistêmica*, institucionalizada na organização do estado brasileiro.

Sobre reconhecer-se que a expansão da racionalidade instrumental dos subsistemas econômico (o *mercado*, a OMC, AMI) e administrativos (as ações das ONU, OEA, OPEP, governamentais/estatais) faz com que os imperativos da lógica sistêmica penetrem no mundo da vida, *colonizando-o*<sup>38</sup>, 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, problematizando pelo exercício do contraditório e ampla defesa a legitimidade da atuação estatal, que atende a uma racionalidade sistêmica, de organização e exercício do poder, aqui do poder de tributar.

A legitimação da atuação estatal se dá, como vimos, através do procedimento sistêmico, como, por exemplo, no âmbito da administração tributária fiscal, o da primeira fase do procedimento administrativo fiscal de determinação do crédito tributário (Decreto no. 70.235/72 na esfera federal), em que a administração atua com presunção de legitimidade desde que cumprido o *iter* procedimental previsto a tempo e modo. Impugnado no entanto que seja o resultado daquele procedimento, problematiza-se aquela presunção de legitimidade, institucionalizando-se, a partir da impugnação, a opinião e a vontade do cidadão contribuinte, pela abertura do contraditório e ampla defesa, na segunda fase do procedimento administrativo fiscal.

---

*que mantém 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.

<sup>38</sup> Ver em Habermas, Jürgen, “Direito e democracia entre faticidade e validade”, RJ, Tempo Brasileiro, 1997.

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 instituição 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). E sobrepondo-se a este, na esfera judicial, pelo controle de legalidade e/ou de constitucionalidade tributária, a possibilidade de problematizar a legitimidade do atuar sistêmico da administração tributária.

Mas a problematização do atuar estatal, como a “reserva do possível” para a realização dos direitos fundamentais, também encontra limites, numa “reserva do imprescindível” de normatividade contrafática<sup>39</sup>, representada *in extremis*, entre outros instrumentos, pela possibilidade de medidas provisórias em matéria tributária, concretizada pelo poder executivo e pela jurisprudência do STF (ADI 1005-1), e da possibilidade de criação de espécies de tributos com mesma base de cálculo de outras espécies de tributos.

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 certa força de motivação racional, não sendo capazes, no entanto, de garantir por si mesmas a transposição das idéias para um agir motivado. ... (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 direito. Nesta*

---

<sup>39</sup> Cf. Luhmann, “Sociologia do direito”, vol.I, RJ, Tempo Brasileiro, 1983, p.57: “Normas são expectativas de comportamento estabilizadas em termos contrafáticos”.

*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.”*

Portanto Habermas concebe a possibilidade de formação da vontade do estado, da legislação e da jurisprudência num processo mais amplo (sem formulá-lo, mas que por ser mais amplo decerto transcende a organização estatal) de racionalização dos mundos da vida, exteriorizando das sociedades modernas os imperativos sistêmicos. É de notar-se a atualidade do pensamento de Habermas no ensejo da globalização – que representaria os imperativos sistêmicos – e da integração regional (e.g. União Européia, Mercosul), que representa um avanço dos núcleos de consenso entre os estados em tratados de integração sobre o cooperativismo de fins dos tratados bilaterais ou multilaterais.<sup>40</sup>

Em que pese a atualidade das formulações habermasianas, 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, de grande complexidade<sup>41</sup> 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: os “imperativos sistêmicos” são ainda para nossa sociedade nem tanto relativizáveis ou afastáveis como, possivelmente, nas sociedades ocidentais européias já livres dos problemas estruturais citados. Entre nós, as condições temporais, sociais e materiais de generalização de expectativas encontram-se, pelos motivos acima expostos, pouco congruentes, menos ainda consensuais. Daí entre nós a distinta importância e papel das instituições na

<sup>40</sup> 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.

<sup>41</sup> Sobre a noção de complexidade, referida às sociedades contemporâneas, ver supra, “A legitimação do direito pelo procedimento sistêmico luhmanniano”.



antecipação, pressuposição de consenso<sup>42</sup>, a proporcionar e manter a unidade na diversidade, desigualdade, 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 funções<sup>43</sup>, este papel estabilizador.

Por isso mesmo, esta racionalidade de razões e proporções encontra atuação apenas mediata, e não imediata<sup>44</sup>, na esfera da administração pública estatal tributária: esta opera uma racionalidade sistêmica<sup>45</sup>, reconhecidamente indispensável, como ainda indispensável a própria forma estatal de organização da sociedade, como reconhece Jürgen Habermas no seu intento teórico de uma autocrítica ou revisão no âmbito da própria modernidade, sem cogitar a superação de seu projeto cultural<sup>46</sup>. Também para Habermas, a ética refere-se ao bem do indivíduo ou comunidade, e a moral refere-se à justiça<sup>47</sup>, daí a imediatidade de sua racionalidade ético-discursiva em relação aos direitos fundamentais, não

---

<sup>42</sup> Ver em Luhmann, “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.”

<sup>43</sup> Aqui a justificação de um método de trabalho em direito constitucional tributário como metódica jurídica, tal qual proposto por Friedrich Muller, como veremos.

<sup>44</sup> Porque a nossa constituição fixou diferenças sistêmicas estruturais e normativas no sistema jurídico através do subsistema tributário nacional (ver Humberto B. Ávila, “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 mediata dos «valores jurídicos mais elevados»: a racionalidade ético-discursiva invocável para os direitos fundamentais 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 mediata dos «valores jurídicos mais elevados».”

<sup>45</sup> 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.

<sup>46</sup> Ver em Habermas, Jürgen, “Consciência moral e agir comunicativo”, RJ, Tempo Brasileiro, 1989, p. 361.

<sup>47</sup> Ver em Habermas, Jürgen, “Direito e democracia entre faticidade e validade”, RJ, Tempo Brasileiro, 1997, p. 23.

necessariamente generalizável em relação a todos os princípios constitucionais legislados.

Na esfera da atividade estatal, da administração pública fiscal, de serviços, interventiva e de fomento, os princípios da administração pública constitucionalizados pela legislação 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 sistemicamente, condição do legítimo exercício do poder estatal pelos seus agentes<sup>48</sup>. Embora de um lado algo ritualizados para o agente público, de outro lado, justamente pela possibilidade de problematização deste procedimento sistêmico por impugnação do cidadão atingido em sua esfera jurídica pela ação estatal assim procedimentalizada, já seu resultado, se não impugnado, terá confirmado a legitimidade do proceder estatal sistêmico.

### **1.2.3. Metodica jurídica constitucional e o sistema tributário**

#### **1.2.3.1. O sistema tributário brasileiro e sua diferenciação constitucionalizada pela 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,*

---

<sup>48</sup> Trata-se aqui 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”).

*mas também, e sobretudo, conseqüências do princípio da igualdade e da «tendência generalizadora» da justiça, portanto, mediatemente, 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 mediatemente dos «valores jurídicos mais elevados».*”

E segundo a formulação de sistema jurídico de Humberto Bergmann Ávila, e 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 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)...”<sup>49</sup>*

---

<sup>49</sup> Ávila, Humberto Bergmann, “Sistema constitucional tributário”, SP, Saraiva, 2004, p. 3/4.

Assim, a tendência generalizadora de justiça de um sistema jurídico pode se constituir tanto a partir de construção casuística, pela formação no tempo de princípios ordenadores e unificadores<sup>50</sup>, como pode ser fixada no sistema sua medida de adequação valorativa e de unidade da ordem jurídica por codificação, como vimos. Estas características de ordem e unidade no nosso sistema jurídico tributário não se encontram inteiramente abertas à formação casuística, senão que já diferenciadas, fixadas no sistema tributário nacional da nossa constituição legislada, ao contrário, por exemplo, do sistema jurídico alemão, que não possui dispositivos referentes a um *sistema constitucional tributário*, e que embora possua princípios similares da tributação, estes são implícitos, construídos que foram pela jurisprudência<sup>51</sup>.

Portanto o sistema constitucional tributário brasileiro é subsistema jurídico com diferenciações estruturais e normativas - em relação ao sistema jurídico como um todo - constitucionalmente fixadas<sup>52</sup>.

Para nós isto implica a legislação, administração e jurisdição tributárias atenderem a um procedimento sistêmico<sup>53</sup>, e não ético-discursivo<sup>54</sup>, e a diferenciado método, de concretização das normas tributárias, em trabalho hermenêutico não apenas de interpretação de textos de normas mas, no limite deste, hermenêutico-fenomenológico, como veremos.

### **1.2.3.2. A proposta de metódica estruturante de Friedrich Müller e a concretização do sistema tributário nacional**

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

<sup>50</sup> 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.

<sup>51</sup> Ver Ávila, Humberto Bergmann, “Sistema constitucional tributário”, SP, Saraiva, 2004, p. 5.

<sup>52</sup> Ver também supra, “Sistemas, sistemas jurídicos, e sistema tributário nacional: jurisprudência tributária como prática de ciência e como ciência prática”

<sup>53</sup> Ver supra, 1.3.2.1. e 1.3.2.2., sobre legitimação pelo procedimento sistêmico luhmanniano e pelo procedimento ético-discursivo habermasiano.

<sup>54</sup> Ver supra, em “A legitimação do direito pelo procedimento ético-discursivo habermasiano e os diferentes estágios das sociedades organizadas ocidentais contemporâneas”

*“... 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.”<sup>55</sup>*

Os métodos de trabalho determinam-se pela espécie e tarefa do trabalho, e devem possibilitar a decomposição dos processos 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 jurídica<sup>56</sup>. A explicitação e referibilidade do itinerário do juízo de que resulta a norma-decisão - o procedimento, sistêmico – são assim condições de sua legitimidade: aqui também a imprescindibilidade da construção jurisprudencial metódica, para referibilidade histórica não somente dos resultados, das normas-decisões, mas do itinerário de que resultaram.

A proposta de Müller de uma metódica jurídica – aqui do sistema constitucional tributário – é estruturante e sistêmica, porque apoiada em uma teoria das funções de estado<sup>57</sup>. Propõe-se fornecer instrumentos às “instituições de redução da indeterminidade, internas ao sistema<sup>58</sup>”, “diante da necessidade de estruturas normativas relativamente indistintas”, “com vistas a demandas futuras de regulamentação”<sup>59</sup>. Sua metódica - processo de concretização das normas a partir de seus programas (prescrições) contidos nos textos, de seu âmbito de normatividade, e da normatividade (descritiva) das peculiaridades do caso

---

<sup>55</sup> Ver em Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 51.

<sup>56</sup> Ver Muller, Friedrich, “Métodos de trabalho em direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, pp. 52-53.

<sup>57</sup> Cf. Muller, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 51.

<sup>58</sup> 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.

<sup>59</sup> Ver Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

jurídico-tributário - trabalha, como nos parece, no limite de inaplicabilidade da hermenêutica analítica – nos casos-limite, também chamados “casos difíceis”, ou “*hard cases*” -, uma hermenêutica fenomenológica, porque já então inserido o intérprete/concretizador da norma<sup>60</sup> numa situação hermenêutica – a situação decisória - determinada pelo caso jurídico<sup>61</sup>, o “*hard case*”. Conforme Muller:

*“A metódica estruturante analisa as questões da implementação interpretante e concretizante de normas em situações decisórias determinadas pelo caso.”*<sup>62</sup>

O enfoque hermenêutico-jurídico de Müller fez introduzir normatividade tópica<sup>63</sup> ao “fundamental do conjunto de fatos” (*Grundsachverhalt*)<sup>64</sup>. 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* inverte 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 inserido aquele a quem incumbe concretizar a norma.

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, assim 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*

<sup>60</sup> Ver Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 70.

<sup>61</sup> Ver Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

<sup>62</sup> Ibid., *ibid.*

<sup>63</sup> Ver em Bonavides, Paulo, na apresentação do livro de Friedrich Muller, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 12.

<sup>64</sup> Ver Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 53.

*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.”<sup>65</sup>*

Sem negar normatividade ao caso decidendo<sup>66</sup> – como o positivismo-legalista -, nem fazer ingressar normatividade por uma racionalidade tópica ético-argumentativa de ponderação por problematização do caso jurídico – nos moldes das teorias da argumentação jurídica, como a de Robert Alexy -, a metódica jurídica proposta por Müller faz aportar normatividade do caso decidendo – o fundamental conjunto de fatos (*Grundsachverhalt*) – em reciprocidade com a própria norma aplicanda

*“Em um procedimento que ganha gradualmente em precisão por meio da verificação recíproca da(s) prescrição (prescrições) jurídica(s) considerada(s) relevante(s) junto aos componentes para elas relevantes 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).”<sup>67</sup>*

<sup>65</sup> Cf. Muller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 63.

<sup>66</sup> Aqui utilizo, tal qual o tradutor justificadamente (F. Muller, op. cit., p.16), do gerundivo latino, que dá sentido de um processo em curso, da dinâmica de gradual e recíproca precisão entre os termos de forma e substância (ver Bonavides, Paulo, in F. Muller, 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.

<sup>67</sup> Cf. Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 64

Este procedimento não pressupõe caso nem norma como dados antecipados, mas como entes gradualmente concretizados por pré-compreensões parciais do caso e norma hipotéticos que ganham precisão reciprocamente, na situação hermenêutica em que está inserto também aquele a quem incumbe sua concretização<sup>68</sup>. A situação hermenêutica é uma situação decisória determinada pelo caso<sup>69</sup>, para o que atua para além do interesse de conhecer (de interpretar) o interesse de decidir (concretizar).

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 obrigatoriedade<sup>70</sup>, este interesse de decidir é característico das funções de estado, e aqui no âmbito da função fiscal estatal, que como vimos atua sistemicamente, deve ter na metódica jurídica jurisdicional o seu paradigma de procedibilidade. Daí necessária a cientificização de nossa jurisprudência constitucional tributária.

Vale lembrar que para Müller o trabalho hermenêutico-fenomenológico é um dos recursos do trabalho metódico, que é uma metódica jurídica, e não filosófica, pois fundamenta-se na análise de 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 elementos<sup>71</sup> de concretização, em dois grupos, segundo sua origem:

---

<sup>68</sup> Ver em Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 70

<sup>69</sup> Ver em Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

<sup>70</sup> Ver em Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 66.

<sup>71</sup> 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



*“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.*

*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 processo de concretização por via de detalhamentos recíprocos.”*

Por isso não defere Müller primordial importância, como usual entre os juristas contemporâneos pós-positivistas, 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 Dworkin a orientação obrigatória do decisor pelos princípios jurídico-políticos da constituição norte-americana, 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 buscada por ele. 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 legitimada. Como vimos, não se confunde a noção de caso-problema jurídico de Alexy e de

---

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.

Dworkin, com a noção de caso decidendo de Müller, que é situação decisória como situação hermenêutica.

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 de norma e de caso a partir desses dois grupos de elementos de concretização, como visto, depende ela da formação de itinerários de decisão jurídica - na legislação, administração, e principalmente na jurisdição tributária, esta que é paradigmática. A previsibilidade e controlabilidade das decisões jurídico-tributárias não dependem apenas de seu cotejo enquanto conteúdo, mas enquanto itinerário de decisão, a legitimarem-se enquanto procedimento metódico jurídico de concretização das normas tributárias, que sistêmico, para adequação às diferenciações estruturais e normativas fixadas pela constituição legislada, a CF/88, para o sistema tributário nacional.

### **1.2.3.3. O trabalho hermenêutico-fenomenológico no processo de concretização do sistema tributário nos “hard cases”**

Porque embora diferenciado estrutural e normativamente, o sistema constitucional tributário brasileiro seja ainda, como a constituição, aberto para dentro do tempo<sup>72</sup>, o método de trabalho, na hermenêutica jurídica, deve estar aberto à historicidade do direito, e sua racionalidade empregada não só como discurso (seja de interpretação de textos ou ético-argumentativo), mas também como fenômeno (situação hermenêutica) que se mostra como tal e se torna relacionalmente visível na 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*

---

<sup>72</sup> Ver Larenz, Karl, “Metodología da Ciencia do Direito”, Lisboa, C. Gulbenkian, 1997, p. 232/233.

*aos limites da interpretação, colocados pela Vor-Struktur (pré-estrutura) da tradição.*”<sup>73</sup>

Daí que métodos de trabalho em direito constitucional 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. Os textos jurídico-tributários não trazem significado em seus conceitos, tampouco sentido em seus enunciados: significado e sentido normativos dependem do trabalho concretizador do destinatário da norma<sup>74</sup>, segundo uma distribuição funcional de papéis e tarefas fixada no sistema constitucional tributário legislado.

Este método de trabalho tende e depende de cientificização da jurisprudência, juízo último e definitivo de constitucionalidade tributária, a par da legislação e administração pública tributárias, enfim do trabalho dos titulares de funções de estado<sup>75</sup> referidas à função fiscal.

Notadamente com a CF/88, inspirada nas constituições contemporâneas do após-guerra, como lei fundamental alemã, de 1949, e a constituição portuguesa, e 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.*

*Entretanto, é na tarefa do Poder Judiciário, particularmente, que se pode exigir o desvelar / descobrir e o realizar em decisões representações de valores, que são*

<sup>73</sup> Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 438/439.

<sup>74</sup> Ver em Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 56.

<sup>75</sup> Ver Muller, Friedrich, “Métodos de trabalho em direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 51.

*imanescentes à ordem jurídica constitucional mas que não, ou apenas incompletamente, chegam à expressão nos textos das leis escritas em um ato de reconhecimento valorizador, por uma análise fenomenológica, porque as soluções aos casos concretos não podem continuar a ser fundadas em cogitationes simplesmente dadas, nas quais também um ego como res cogitans desmundanizada é simplesmente dado. Afinal, a atividade judicante não se configura apenas no contemplar / reconhecer e no expressar de decisões do legislador, uma vez que a lei escrita (Als apofântico) não decide com justiça a situação hermenêutica jurídica problemática. Desta forma, tão-somente é apartada a formação da unidade social, base para a formação de uma unidade política assim como da própria unidade jurídica, que de modo algum é pressuposta, não está dada. De modo contrário, 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.”<sup>76</sup>*

A realização prática do sistema tributário depende portanto da formação, principalmente pela jurisprudência, de itinerários para a tarefa de concretização de suas normas. Por isso a importância de um método de trabalho na jurisprudência, de sua cientificização, sem o que a peculiaridade, os limites, fundamentabilidade e nexos materiais dos recursos utilizados no trabalho jurídico restam abandonados à gratuidade dos modos individuais de trabalho<sup>77</sup>. Entretanto sua concretização não pode ser um procedimento apenas cognitivo, interpretativo de textos de normas, descritivo, pois a normatividade – o teor prescritivo – se comprova apenas na regulamentação de questões jurídicas concretas, embora

---

<sup>76</sup> Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p.439-440.

<sup>77</sup> Ver em Muller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 22.

normas jurídicas não sejam dependentes do caso (o que sinalizaria uma racionalidade tópica, ou discursivo/argumentativa), mas referidas a ele<sup>78</sup>.

Uma hermenêutica-fenomenológica de concretização do sistema tributário nacional é esforço de 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 hermenêutico-fenomenológico de expressão, explicação, interpretação, afinal de compreensão do pensamento e práxis jurídica em matéria tributária, busca examinar as 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 cumpre penetrar: interpreta-se aqui 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<sup>79</sup>, característico da inteligência racional-analítica dos fenômenos, de que resultaria o simples embate de compatibilidade / incompatibilidade entre textos jurídico-legais, inviabilizando uma continuidade de normatividade entre os sistemas tributários do CTN e da CF88.<sup>80</sup>

Aqui, busca-se que a norma jurídico-tributária seja 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, nas questões constitucionais

---

<sup>78</sup> Ver em Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 61.

<sup>79</sup> Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 436/437.

<sup>80</sup> 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: “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...”

limite deixadas conscientemente “abertas para dentro do tempo”<sup>81</sup>, uma interpretação conforme a constituição, e modificações – mutações – constitucionais sem alteração de texto podem cumprir a tarefa de coesão completa das regulamentações<sup>82</sup> em matéria tributária e do sentido da ordem jurídico-tributária constitucional, coesão esta – a unidade da constituição - 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.

Por meio do princípio da interpretação conforme a constituição, a par de outros métodos de sua concretização possíveis<sup>83</sup>, 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 conteúdo destas mesmo para a formação de unidade da ordem jurídica<sup>84</sup> tributária.

Mas apenas no limite de inaplicabilidade da racionalidade analítica dos métodos tradicionais de interpretação de textos jurídico-tributários – nos também chamados “casos difíceis”<sup>85</sup>, como acontece cotidianamente na prática jurisdicional, administrativa e mesmo cidadã de concretizar o direito tributário do CTN e da CF88, mas referencialmente na prática da jurisdição constitucional tributária - não se a renegará, mas as proposições a que dá lugar serão postas entre parêntesis, os juízos que ensejam suspensos (compatibilidade / incompatibilidade, conformidade / desconformidade, 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

---

<sup>81</sup> 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””.

<sup>82</sup> Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 443.

<sup>83</sup> Desenvolvidos no apoio metodológico das obras citadas de Konrad Hesse, Peter Häberle e F. Müller.

<sup>84</sup> Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 443.

<sup>85</sup> Os “casos difíceis”, ou “*hard cases*”, referidos por Ronald Dworkin, em debate com Herbert L.A.Hart, e por Robert Alexy nas obras citadas “Teoria da argumentação jurídica”(Alexy), “O conceito de direito”(Herbert L.A.Hart, no posfácio), e “Levando os direitos a sério”(R.Dworkin).

realidade, que não é negada, nem posta em causa sua existência<sup>86</sup>: 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, mas permite uma conservação da tradição mesma pela compreensão, que se realiza na fusão de horizontes e atualiza o sentido do texto”<sup>87</sup> legal/constitucional tributário, possibilitando um *continuum* de normatividade, posto também claro que o advento da CF88 não fez chocarem-se radicalmente nem mutuamente excludentes o antigo e o novo sistema tributário nacional<sup>88</sup>.

<sup>86</sup> Husserl, Edmund, “Ideen, I”, par. 18 (Idéias), citado por Mora, José Ferrater, “Dicionário de filosofia”, SP, M.Fontes, 2001, p. 217.

<sup>87</sup> Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 437.

<sup>88</sup> 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 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*

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 próprio 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 dentro do tempo<sup>89</sup>, quem vive as normas termina por interpretá-las ou pelo menos co-interpretá-las<sup>90</sup>, 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 sociedade<sup>91</sup>.

Portanto o método, em se tratando de sistema constitucional tributário, é aqui proposto como sistêmico, e o trabalho, hermenêutico-fenomenológico, 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 tradição<sup>92</sup>.

---

*suspensão de norma que, afinal, venha a ser julgada constitucional, máxime, como sucede no caso, quando é discutível a relevância jurídica dos fundamentos da argüição de inconstitucionalidade. Em face do exposto, indefiro o pedido de liminar.”*

<sup>89</sup> Hesse, Konrad, “Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha”, P.Alegre, S.A.Fabris, 1998, p.40.

<sup>90</sup> 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.

<sup>91</sup> Idem, idem.

<sup>92</sup> 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”.



Daí a importância da cientificização de nossa jurisprudência constitucional tributária, pelo que, como afirmamos, em razão de a concretização do sistema tributário nacional estar a cargo de titulares de funções de estado, dificilmente há falar-se, antes de uma construção jurisprudencial metódica, de princípios implícitos no sistema constitucional tributário brasileiro.

### **1.3. Noções de conjunto, sistema e estrutura, a cidadania e a função fiscal, e o sistema constitucional tributário legislado**

Cabe neste segmento explicitar, para análise da jurisprudência e dos autores, de nossa abordagem, algumas noções, para tanto aqui instrumentais, como de princípios jurídicos, princípios constitucionais, e princípios constitucionais tributários, e de sistema, e de sistema tributário, a de conjunto, e de conjunto de normas tributárias, a de estrutura, e a de estrutura do sistema tributário nacional, cotejando estas noções caras à ciência do direito, e do direito tributário, pelas características de seus elementos – os textos de normas/as normas - num conjunto, sistema e estrutura, e sua atuação pelo estado na função fiscal e pelo cidadão contribuinte.

#### **1.3.1. As noções instrumentais conjunto, sistema e estrutura de normas jurídicas**

Tomaremos portanto neste estudo as normas jurídicas tributárias simultaneamente como elementos que 1. pertencem ao conjunto das normas de direito tributário brasileiro; 2. relacionam-se hierárquica ou coordenadamente num sistema de normas tributárias, sistema este posto no CTN de 1966 e na Constituição de 1988; e 3. cumprem uma função estruturante<sup>93</sup> do direito constitucional tributário brasileiro. Portanto o que aqui entendemos caracterizar os elementos de um conjunto, sistema e estrutura se distinguem: o que caracteriza os

---

<sup>93</sup> no sentido de estruturação do sistema a partir de um processo de concretização das normas jurídicas que desempenham cada qual uma função nesta estrutura, segundo uma metódica estruturante do direito proposta por Friedrich Muller em sua obra “Juristische Methodik”, e presente nas suas obras “Métodos de Trabalho do Direito Constitucional”, “Direito, Linguagem e Violência – Elementos de um Teoria Constitucional”, “Quem é o Povo ? – A Questão Fundamental da Democracia”, e “Fragmentos do Poder Constituinte do Povo”, e em Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000.

elementos num conjunto é sua relação de pertinência/impertinência a este determinado conjunto: o art. 141 do Código Tributário Nacional, que trata das condições jurídicas de modificação, suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário, pertence ao conjunto de textos de normas tributárias, enquanto uma decisão tomada pelo contribuinte que paga e extingue o crédito tributário, uma decisão tomada pela administração que modifica por lançamento de ofício o crédito tributário lançado na declaração pelo contribuinte, ou uma decisão judicial que desconstitui o crédito tributário, precedida ou não de medida liminar de suspensão de sua exigibilidade, todas estas decisões pertencem ao conjunto de normas tributárias.

Já o que caracteriza aqui os elementos de um sistema<sup>94</sup> é a relação entre eles segundo um critério unificador: num sistema cujos elementos sejam textos de normas jurídicas, o que o caracteriza é a relação entre tais normas jurídicas segundo, por exemplo, o critério da hierarquia, ou de coerência entre os seus enunciados. Assim, o sistema tributário nacional tem como elementos os textos de normas tributárias constitucionais, os textos de normas tributárias complementares (cuja matéria demanda *quorum* qualificado de maioria absoluta dos parlamentares em ambas as casas no processo de gênese legislativa), os textos de normas tributárias ordinárias (v.g. as leis que modificam o imposto de renda), e os textos de portarias, instruções normativas, circulares, e de outros atos administrativos tributários de caráter geral e abstrato, que se relacionam segundo o critério da hierarquia. E os atos jurídicos/decisões que considerem textos de normas tributárias também caracterizam este sistema tributário nacional por relacionarem-se segundo um critério hierárquico ou de coordenação (recolhimento de tributo declarado pelo contribuinte, lançamento de ofício, julgamento de impugnação e de recurso administrativo, sentença e acórdão judicial), além de pertencerem ao conjunto de normas tributárias. Assim também, em termos sistêmicos, com um acórdão do STF em matéria de modificação, suspensão de exigibilidade ou extinção de crédito tributário (juízo de constitucionalidade/inconstitucionalidade de lei) é norma superior à sentença tributária que considerou esta lei para desconstituir o crédito tributário lançado de

---

<sup>94</sup> Entre nós brasileiros, sobre sistemas jurídicos: Vilanova, Lourival, “As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo”, SP, RT, 1977, p. 33 e 116; e Ferraz Jr., Tercio Sampaio, “Introdução ao estudo do direito”, 3a. ed., SP, Atlas, 2001, p. 172.

ofício pela administração fazendária, que por sua vez havia modificado o crédito lançado pelo contribuinte em sua declaração com base na qual este havia pago e afirmava no processo tributário judicial extinto aquele crédito: o acórdão do STF, a sentença, o lançamento de ofício da administração fazendária, e a declaração do contribuinte são normas do sistema tributário nacional, que se relacionam aqui hierarquicamente. Portanto os textos de normas do sistema tributário nacional do CTN são também elementos do sistema tributário nacional da CF88, como as decisões a eles correspondentes são normas do sistema tributário nacional, mas por simetria superiores no sistema aos textos de normas, porque já concretizadas<sup>95</sup>.

E o que caracteriza os elementos em uma estrutura é a função que cada qual cumpre no todo, na estrutura. Assim, o sistema tributário nacional abrangente da CF88 e do CTN pode ser considerado como sendo formado por um conjunto específico de normas tributárias – constitucionais, imediatamente complementares, ordinárias e complementares destas – que, relacionando-se hierárquica ou coordenadamente, cumprem cada qual uma função estruturante do direito constitucional tributário brasileiro.

Podemos compreender que nosso sistema de normas tributárias se estrutura por um processo de concretização que avança a partir de casos e de textos de normas tributárias, v.g. iniciando-se pela declaração do imposto de renda do contribuinte, elemento que cumpre na estrutura do sistema a função do lançamento deste tributo, também exercível de ofício pelo fisco federal. A sentença tributária eventualmente dada cumprirá a função tornar definitiva no caso uma norma tributária, se ainda provisório aquele lançamento. Se pré-questionado no caso incidente de inconstitucionalidade do texto de norma considerado naquele lançamento de ofício, pelo controle difuso de

---

<sup>95</sup> Conforme uma metódica estruturante do direito proposta por Friedrich Muller em sua obra “Juristische Methodik” (Metódica Jurídica), e subjacente nas suas obras “Métodos de Trabalho do Direito Constitucional”, “Direito, Linguagem e Violência – Elementos de um Teoria Constitucional”, “Quem é o Povo ? – A Questão Fundamental da Democracia”, e “Fragmentos do Poder Constituinte do Povo”, e em Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica jurídica e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, a norma somente existe no caso, sendo concretizada a partir do programa da norma contido em seu texto, do âmbito da norma, e das peculiaridades do caso, daí porque, já concretizada a norma, esta estaria hierarquicamente superior ao texto de norma no início do processo de concretização considerado.

constitucionalidade pronunciar-se-á o STF concretizando norma tributária constitucional no caso: esta é sua função na estrutura.

### **1.3.2. O itinerário dos juízos tributários do cidadão e do decisor estatal**

O cidadão pode em sociedade praticar o que não lhe seja juridicamente vedado, tem portanto um grau de escolha, de liberdade, enfim de negociar, pactuar, maior do que se exercer já agora como agente público uma função de estado, como é, por exemplo, o lançamento de um tributo, ou a 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 os juízos, as normas estatais, não dispõem de tal liberdade para escolher caminhos de racionalidade, ao contrário estes devem ser explicitados, a 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. Deve fazer ver seu itinerário de produção desta norma, a partir dos textos 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 de renda) e dos textos de normas tributárias correspondentes (inclusive o 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 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, 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 de premissas da conclusão silogística, como *iter* procedimental de subsunção de fatos a textos de normas pré-existentes, no juízo afinal confirmadas como normas: 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 também político, social, cultural -, e das peculiaridades do caso tributário, elementos estruturantes da norma tributária, que intervêm no processo de sua concretização, e que devem estar no juízo, na decisão, na norma tributária explicitados, a alcançar-se, para além de sua fundamentação e justificação, sua previsibilidade e controlabilidade racional.

Conforme seja tomado o sistema tributário nacional como conjunto, sistema ou estrutura, poder-se-á lançar mão de uma racionalidade analítico-formal, de uma racionalidade procedimental sistêmica ou ético-discursiva, para interpretá-lo, aplicá-lo, compreendê-lo, concretizá-lo.

### **1.3.3. O sistema constitucional tributário legislado**

O sistema tributário nacional da CF88 abrange: 1. Princípios gerais, referidos à competência para tributar de cada ente federativo, aos princípios econômico-fiscais a serem observados pela legislação, jurisdição e na atividade administrativa fiscal, à remissão para lei complementar (como o CTN) da explicitação e regulação de conflitos de competência, da legislação tributária, à

possibilidade provisória no sistema do empréstimo compulsório, e às contribuições especiais; 2. Limitações ao poder de tributar; 3. Divisão do poder de tributar entre os entes federativos; e 4. Repartição entre esses entes das receitas tributárias.

O sistema tributário nacional do CTN abrange: 1. Nas Disposições Gerais, fixa *suas* referências imediatas ou fontes formais (art. 2º.), *uma* definição legal de tributo (art. 3º.) e de sua peculiar natureza jurídica, permeada pela soberania interna do estado e sua função fiscal (art. 4º.), *uma* definição legal das espécies tributárias (art. 5º.); 2. No título da Competência Tributária, fixa conceitos legais gerais de distribuição de competência e capacidade tributária e seus limites legais; e 3. Nos títulos seguintes fixa os conceitos legais especificadores da divisão da competência para cada espécie tributária (Títulos III, IV e V), e a distribuição das receitas tributárias (Título VI).

Assim, podemos entender, segundo uma noção de conjunto, que a temática do conjunto das normas do CTN se encontra por inteiro em relação de pertinência ao conjunto de normas do sistema tributário nacional da CF88, embora no CTN os textos das normas gerais de direito tributário sejam exteriores ao seu sistema: seu conjunto de normas do sistema tributário nacional (art. 3º. ao 95) se encontra, junto com suas normas gerais (art. 96 ao 208) e suas disposições finais e transitórias (art. 209 ao 217), dentro do conjunto de normas do sistema tributário nacional da CF88.

Segundo uma noção de sistema, podemos tomar o sistema tributário nacional do CTN como subsistema do sistema tributário nacional da CF88, notadamente do art. 146 da CF88, que remete a lei complementar âmbitos temáticos já antes regulados pelo CTN, seja em suas normas gerais (art. 96 ao 208), seja em seu sistema tributário nacional (art. 3º. ao 95), de 1966. Vale aqui como critério unificador do sistema tributário nacional da CF88 e do CTN a relação hierárquica entre seus elementos, seus textos de normas.

Por fim, considerando a noção de estrutura, temos que os textos de normas do sistema tributário nacional do CTN (art. 3º. ao 95) e de suas normas gerais (art. 96 ao 208) são elementos que cumprem uma função de complementaridade normativa na estrutura do sistema tributário nacional da CF88. Os juízos jurídico-tributários, decisões, enfim normas tributárias emanadas por quem está exercendo função de estado são elementos que estruturam o

ordenamento jurídico-tributário brasileiro: seja o contribuinte que lança o tributo (que *e.g.* apresenta declaração de ajuste anual do imposto de renda como obrigação acessória que lhe faz ser uma *longa manus* do estado) e o paga, seja a administração fazendária que lança de ofício o mesmo tributo retificando o lançamento daquele contribuinte, sejam o juiz ou tribunal que decidem em definitivo sobre aquele lançamento de ofício de tributo, judicialmente impugnado por aquele contribuinte que declarou e pagou diverso da pretensão da administração fazendária, todos titulam funções na estrutura do ordenamento jurídico-tributário.

Assim, a interpretação e aplicação, segundo uma racionalidade analítica, dos textos de normas do Sistema Tributário Nacional (art. 3º. ao 95) e das Normas Gerais (art. 96 ao 208) do CTN, encontram seu limite de normatividade<sup>96</sup> na normatividade dos princípios constitucionais, como os princípios da administração pública do art. 37 da CF88, e os Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional dos artigos 145 a 149-a da CF88, inafastáveis das relações jurídico-tributárias. A normatividade alcançável por meio da racionalidade analítico-formal se dá apenas buscando-se nos textos de normas cognição de uma vontade pressupostamente ali mesmo contida. Daí a normatividade dos princípios constantes no CTN de 1966 ter caráter apenas subsidiário dos textos de normas tributárias, integrativo do direito tributário. Ao contrário, os princípios constitucionais tributários têm normatividade inafastável pela interpretação dos textos de normas, que neles não se esgota, tampouco os subsidia. Tal normatividade tributária atua os casos concretos pelo silogismo de subsunção apenas na formulação lingüística da decisão final, mas no processo de atuação dos princípios constitucionais tributários o aporte de normatividades se dá por racionalidades outras avançadas sobre a racionalidade analítico-formal.

---

<sup>96</sup> Ver normatividade nesta perspectiva, *supra*, cap. 2.1 pbc, e cap. 2.2. Sacha.