

## **2**

### **O sistema e os princípios constitucionais tributários no método e na visão de ciência de autores brasileiros**

#### **2.1. Introdução**

#### **2.2. Alcance e representatividade da amostra**

#### **2.3. O “Sistema e princípios constitucionais tributários<sup>1</sup>”: Direito, ciência, sistema e princípios constitucionais tributários na visão de Paulo de Barros Carvalho**

##### **2.3.1. Formação acadêmica**

##### **2.3.2. Trajetória profissional**

##### **2.3.3. Quadro teórico**

###### **2.3.3.1. Direito, ciência do direito, sistema normativo, sistema jurídico e o sistema tributário nacional**

###### **2.3.3.2. A linguagem do direito e da ciência do direito de Paulo de Barros Carvalho**

###### **2.3.3.3. Sobre a lógica jurídica da ciência do direito de Paulo de Barros Carvalho e o positivismo lógico do Círculo de Viena**

###### **2.3.3.4. O papel dos princípios na construção pragmática jurídico-prescritiva de Paulo de Barros Carvalho e o pós-positivismo de Dworkin, Alexy e Muller**

#### **2.4. O direito, a ciência, o sistema e os princípios constitucionais tributários na perspectiva de Sacha Calmon Navarro Coelho**

##### **2.4.1. Formação acadêmica**

##### **2.4.2. Trajetória profissional**

##### **2.4.3. Quadro teórico**

###### **2.4.3.1. Quanto ao direito, a ciência do direito e o direito-sistema**

---

1

Ver Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de Direito Tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 128.

### **2.4.3.2. O direito como objeto da ciência, os sistemas normativos e os sistemas de normas jurídicas**

### **2.4.3.3. Conclusões parciais**

## **2.5. O direito, a ciência, o sistema e os princípios constitucionais tributários na perspectiva de Ricardo Lobo Torres**

### **2.5.1. Formação acadêmica**

### **2.5.2. Trajetória profissional**

### **2.5.3. Quadro teórico**

#### **2.5.3.1 – Ciência do direito tributário, método e interpretação em direito financeiro e tributário**

#### **2.5.3.2 – Sistemas tributários e o sistema tributário nacional**

#### **2.5.3.3 – Princípios constitucionais financeiros/tributários**

#### **2.5.3.4 – Conclusões parciais**

##### **2.5.3.4.1. Quanto à visão de ciência do direito tributário, método e interpretação em direito financeiro e tributário**

##### **2.5.3.4.2. Quanto à concepção de sistema tributário nacional**

##### **2.5.3.4.3. Quanto aos princípios constitucionais financeiros/tributários**

## **2.1. Introdução**

Neste capítulo procuraremos identificar um itinerário da racionalidade científica do direito tributário brasileiro quanto ao sistema tributário nacional e os princípios constitucionais tributários, em obras dos professores/juristas Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres, e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Expostas referências de nosso itinerário de estudo, a seguir procuraremos identificar, nas abordagens sobre o sistema tributário nacional e os princípios constitucionais tributários dos autores referidos, os possíveis itinerários de atuação da normatividade constitucional tributária, possíveis metodologias de direito constitucional tributário, eventualmente mediadas por noções de conjunto, sistema e estrutura. Para tanto, coube explicitar de nossa abordagem algumas noções, para tanto aqui instrumentais, como de princípios jurídicos, princípios constitucionais, e princípios constitucionais tributários, a 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.

Vale aqui a observação de Humberto Ávila, de que

*“... Na literatura tributária brasileira entrecruzam-se fundamentalmente duas correntes. A primeira é aquela que interpreta o direito tributário sob o ponto de vista lógico e semântico, sem atribuir grande valor à sua realização concreta pela jurisprudência. Tema principal dessa análise é a aplicação dos conceitos fundamentais do direito (norma jurídica, fonte do direito, relação jurídica, sujeito de direito, sistema jurídico) no âmbito do direito tributário. Essa interpretação ganha em consistência, mas nem sempre possui significação prática. A outra corrente doutrinária examina a jurisprudência tributária, sem investigar, exaustiva e intensamente, as decisões dos tribunais superiores. Tema primordial dessa análise é a catalogação das decisões, independentemente de tratar-se da decisão de um juiz, de um acórdão de um tribunal estadual ou federal ou de um acórdão de um tribunal de última instância. Objeto principal desse exame são as ementas das decisões.”*

Ocorre que a constituição brasileira legislada em 1988, inspirada que foi, como muitas outras constituições do após-guerra, na lei fundamental alemã, trouxe para os juristas brasileiros o desafio de lidar com a compreensão e a aplicação de princípios jurídicos de alta densidade valorativa e variabilidade contentutística. Daí que o propósito interpretativo do direito tributário brasileiro tem hoje premência, de um lado, de sentido prático, e de outro, de método, de rigor científico, para previsibilidade e controlabilidade das decisões da legislação, administração e jurisdição, a compatibilizar-se com o atual estado constitucional de direito.

## **2.2. Alcance e representatividade da amostra**

As obras que serviram aqui de referência para estudo com vistas ao específico propósito de identificação de métodos de trabalho em direito constitucional tributário brasileiro, no âmbito deste estudo de mestrado, resultaram de teses de doutoramento e pesquisas posteriores dos respectivos autores, e representam parte importante da bibliografia tributária nacional atualizada pelos próprios professores-autores.

### **2.3. O “Sistema e princípios constitucionais tributários<sup>2</sup>”: Direito, ciência, sistema e princípios constitucionais tributários na visão de Paulo de Barros Carvalho**

Com o intento de identificar métodos de trabalho em direito constitucional tributário, investigaremos aqui o quadro teórico e o sistema de referências do jurista Paulo de Barros Carvalho, percorrendo as proposições teóricas do autor acerca de sua noção de direito e ciência do direito tributário, linguagem do direito e da ciência do direito, norma, sistema, sistema jurídico e sistema de normas, e a unidade científica do direito, como concebe o sistema tributário nacional, os princípios constitucionais tributários, e a relação entre ciência do direito, sistema tributário nacional e princípios constitucionais tributários, tendo como ponto de partida escritos de obras do autor, afinal na conclusão cotejados com as referências teóricas deste trabalho, o positivismo jurídico e o pós-positivismo jurídico.

#### **2.3.1. Formação acadêmica:**

O Professor Paulo de Barros Carvalho é Doutor em Direito pela PUCSP, com a tese, editada em livro “Teoria da Norma Tributária”.

#### **2.3.1. Trajetória profissional**

---

2

Ver Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de Direito Tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 128.

O professor Paulo de Barros Carvalho é professor titular de direito tributário da PUCSP desde 1985, professor titular de direito tributário da USP desde 1997, e advogado.

### 2.3.1. Quadro teórico:

#### 2.3.3.1. Direito, ciência do direito, sistema normativo, sistema jurídico e o sistema tributário nacional

A noção de ciência do direito utilizada por Paulo de Barros Carvalho é outra que a utilizada por autores europeus, como Robert Alexy<sup>3</sup> e Karl Larenz, que aborda como ciência do direito em “sentido estrito” a jurisprudência, ou seja

*“aquela ciência que se confronta com a solução de questões jurídicas no contexto e com base em um ordenamento jurídico determinado, historicamente constituído, ou seja, a tradicionalmente denominada Jurisprudência”<sup>4</sup>.*

É a própria prática jurisprudencial considerada ciência para estes autores, enquanto considera-a para estudo Paulo de Barros Carvalho como objeto da ciência do direito, assim descritiva da jurisprudência.

A linguagem do direito é para Paulo de Barros Carvalho diversa da linguagem da ciência do direito: o método descritivo utiliza-o o autor da obra para a linguagem da ciência do direito; o método pragmático-prescritivo emprega-o o autor estudado para a linguagem do direito:

*“... esse bem cultural (o direito) se manifesta em linguagem, com função prescritiva, ao passo que a Ciência que o descreve também aparecerá como discurso lingüístico, mas em*

---

<sup>3</sup> Alexy, Robert, “Teoria da argumentação jurídica”, SP, Landy, 2000, p.13; também Karl Engisch (Introdução ao pensamento jurídico, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1996, p. 11.

<sup>4</sup> Larenz, Karl, “Metodologia da ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1997, p.1.

*função descritiva ou teórica. Linguagem-objeto ali; metalinguagem descritiva aqui.*

*Ao mesmo tempo, acolhendo tais premissas, teremos de reconhecer também seus corolários imediatos: quanto ao direito ser um objeto cultural, verificar nele a presença necessária de valores; e quanto a manifestar-se em linguagem, adotar método que possa convenientemente explorá-la.*

*Será bom acentuar que lidarei com a linguagem tomando-a segundo o princípio da auto-referência do discurso, na linha das teorias retóricas, e não na acepção das teorias ontológicas, pelas quais a linguagem humana "constituiria um meio de expressar a realidade objetiva, coisas (res, substantia) e entidades equivalentes"<sup>5</sup>*

Para compreendermos a abordagem do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional que faz o autor, procuramos colher-lhe a noção de sistema, de sistema jurídico e de sistema de normas. A noção de sistema de que parte Paulo Barros de Carvalho:

*“... surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema...é a partir daquela idéia elementar de sistema que se reflete para buscar outros desdobramentos com as operações lógicas de dividir, classificar e definir”<sup>6</sup>.*

---

<sup>5</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência”, SP, Saraiva, 2004, p. 4/5.

<sup>6</sup> Ver Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, pp. 129/130.

Há nesta formulação congruência com a formulação de Canaris, ao menos quanto às duas características principais de um conceito de sistema, quais sejam a da ordenação e a da unidade<sup>7</sup>.

Caracteriza portanto essa noção de sistema a relação entre seus elementos segundo um critério unificador (o sistema tributário nacional como as interligações entre as normas tributárias segundo critério de coordenação ou subordinação), diferentemente de uma noção de conjunto, caracterizada pela pertinência de seus elementos a formar um todo (o conjunto das normas de direito tributário brasileiro, notando-se que, para o professor Paulo de Barros Carvalho, é objeto da ciência do direito o conjunto de normas jurídicas válidas<sup>8</sup>, posto num corpo de linguagem prescritiva<sup>9</sup>), e ainda diferentemente de uma noção de estrutura caracterizada pela função que lhe cumpre cada elemento (a estrutura da norma jurídico-tributária, em que seus elementos considerados como o programa da norma contido em seu texto, o âmbito da norma, e o âmbito do caso, cumprem-lhe cada qual uma função estruturante<sup>10</sup>).

Para trazer sua noção de sistema para o campo do conhecimento jurídico, o autor estudado tece algumas classificações de sistemas, distinguindo-os em sistemas reais ou empíricos, constituídos de objetos do mundo físico e social, portanto extralingüísticos, e sistemas proposicionais ou lingüísticos, cuja premissa é a de que “a linguagem é instrumento constitutivo da realidade”<sup>11</sup>. O direito positivo é nas palavras de Paulo de Barros Carvalho aqui considerado como um sistema proposicional nomoempírico prescritivo, ou seja, um sistema no qual a realidade jurídica se constitui pela linguagem, empírico por se formar pela experiência (diferentemente dos sistemas proposicionais nomológicos, como a matemática, cujos enunciados independem de experiência para se verificarem), e prescritivo por se dirigir à conduta social, para alterá-la (como os sistemas de regras morais, religiosas, etc.). Já a ciência do direito é tida como um sistema

---

<sup>7</sup> Canaris, Claus Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989, p. 12.

<sup>8</sup> Ver Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 134.

<sup>9</sup> Ibid, p. 10.

<sup>10</sup> Ver Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho em direito constitucional”, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 56 e ss, e Hesse, Konrad, “Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha”, P.Alegre, S.A.Fabris, 1998, p. 38 e ss.

<sup>11</sup> Carvalho, Paulo de Barros, op.cit., p. 133.

proposicional nomoempírico descritivo do direito positivo. Conforme Paulo de Barros Carvalho,

*“...Não só o direito positivo se apresenta como sistema, mas a ciência que dele se ocupa. O direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se também um sistema nomoempírico, mas teórico ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente científica.”<sup>12</sup>*

Temos assim dois sistemas, um descritivo – o da ciência do direito -, e outro prescritivo, o do direito positivo. Além disso, o autor da obra assevera, nas conclusões sobre a primeira parte de sua “Teoria da Norma Tributária”, indispensável distinção entre sistema jurídico e sistema normativo do direito:

*“Impõe-se a distinção entre sistema jurídico e sistema normativo do Direito. Este último é apenas o conjunto harmônico das normas existentes na ordenação jurídica, enquanto o primeiro é mais amplo, abrangendo, além do sistema normativo, todas as demais proposições prescritivas do direito”<sup>13</sup>.*

O Sistema Tributário Nacional do CTN e da Constituição de 1988 comporiam, desta forma, o sistema normativo do direito tributário positivo (considerados como conjunto de normas), tanto quanto o sistema jurídico-tributário (considerados como conjunto de proposições prescritivas, independente de natureza normativa).

---

<sup>12</sup> Ibid., p. 134.

<sup>13</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Teoria da Norma Tributária”, SP, Max Limonad, 2002, p. 188.

### 2.3.3.2. A linguagem do direito e da ciência do direito de Paulo de Barros Carvalho

O autor, por um lado, tem em seu quadro de referências estabelecido “para a compreensão do mundo” a linguagem “como instrumento constitutivo da realidade”<sup>14</sup>. Deste modo podemos ter a “linguagem produtora da norma tributária individual e concreta”, que “relata o acontecimento de eventos e a instituição das relações jurídicas obrigacionais”<sup>15</sup>, por atos de ofício ou do próprio contribuinte. Propõe o autor, por outro lado, uma lógica jurídica, como designa, para alcançar-se uma estrutura de linguagem unívoca a ser utilizada pelo cientista do direito<sup>16</sup>. A linguagem é assim por um lado constitutiva da realidade (portanto dos textos de normas), e por outro a descreve (as construções jurídico-prescritivas). Daí orientar-se o autor pelas categorias semióticas da sintaxe, semântica e pragmática<sup>17</sup>: para interpretar sintaticamente os textos de normas (sujeito, objeto, orações coordenadas e subordinadas, como as que fixam o dever-ser – oração subordinada – condicionado ao implemento fático de uma hipótese descrita no texto de norma), para dar sentido jurídico aos acontecimentos em sociedade, e a partir do significado jurídico de uma dada situação, fixar-lhe a preciação jurídica conseqüente.

Nesta perspectiva a linguagem constitutiva da realidade é a linguagem das normas jurídicas, proposições jurídicas que fazem a previsão de comportamentos-tipo, e têm sua força cogente renovada sempre que o sujeito passivo encontra-se na situação hipoteticamente descrita.<sup>18</sup> O autor a designa linguagem-objeto. E a linguagem da ciência do direito do autor da obra é por ele designada metalinguagem, a linguagem do que denomina lógica jurídica<sup>19</sup>, instrumento de descrição da realidade (ser), ou de uma vontade (dever-ser), e denota a presença do paradigma das ciências naturais na reflexão jurídico-

<sup>14</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 133

<sup>15</sup> Ibid., p. 430.

<sup>16</sup> Ibid., p. 6 e ss.

<sup>17</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência”, SP, Saraiva, 2004, p. 7.

<sup>18</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Teoria da norma tributária”, SP, Max Limonad, 2002, p. 187.

<sup>19</sup> Diferentemente de Perelman, Châim, “Lógica jurídica – nova retórica”, SP, Martins Fontes, 1998, que aí considera a lógica jurídica como lógica material, a lógica jurídica referida por Paulo de Barros Carvalho é a lógica formal. Ver Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 7.

científica, na expressão conhecida do positivismo jurídico europeu-continental, da doutrina pura do direito (“Reine Rechtslehre”) de Hans Kelsen e de Norberto Bobbio, adotados nos estudos do autor<sup>20</sup>. O positivismo jurídico de Hans Kelsen deve em grande parte sua matriz jusfilosófica ao Círculo de Viena, inspirada no “Tratado lógico-filosófico” de Ludwig Wittgenstein<sup>21</sup>, círculo este a que se filiou Hans Kelsen, o do positivismo lógico. Para os partidários deste círculo, ciência e lingüística são termos correlatos<sup>22</sup>. Outra vertente considerada do positivismo jurídico, a dos anglo-saxões, distinta do positivismo europeu-continental de Kelsen e Bobbio, é representada por Herbert L.A. Hart<sup>23</sup>, e tem matriz filosófica também no pensamento de Wittgenstein e contemporâneos, não no seu “Tratado lógico-filosófico”, expressão do Círculo de Viena, mas nas suas “Investigações filosóficas” e outras obras afeitas à chamada teoria da linguagem ordinária da chamada segunda fase de Wittgenstein<sup>24</sup>.

### **2.3.3.3. Sobre a lógica jurídica da ciência do direito de Paulo de Barros Carvalho e o positivismo lógico do Círculo de Viena**

O positivismo lógico adotado para a ciência do direito de Paulo de Barros Carvalho, é expressão aperfeiçoada do pensamento ocidental até o início do século XX tradicional, e instrumentaliza-se nas dualidades antropológica corpo-espírito, e epistemológica natureza-cultura. Tem-se nessa perspectiva, a da lógica formal, que pensar é um ato do espírito, distinto do ato da fala, e que o mundo, – totalidade de fatos, e não de coisas – antecede o nosso pensar, e que portanto a linguagem é instrumento do pensamento para descrever o mundo, que lhe é distinto, exterior. Assim, para descrevê-lo, fazemos figurações do mundo, e tais figurações precisam ter sentido para serem cogitadas e comunicadas,

---

<sup>20</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Teoria da norma tributária”, SP, Max Limonad, 2002, p. 21.

<sup>21</sup> Pitkin, Hanna Fenichel, “Wittgenstein: el language, la politica y la justicia”, ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, p. 47.

<sup>22</sup> Warat, Luis Alberto, “O direito e sua linguagem”, ed. S.A.Fabris, P.Alegre, 1995, p.14.

<sup>23</sup> Hart, Herbert L. A. Hart, “O conceito de direito”, ed. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1994.

<sup>24</sup> Ver Araújo de Oliveira, Manfredo, “Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea”, ed. Loyola, SP, 1996, e Pitkin, Hanna Fenichel, “Wittgenstein: el language, la politica y la justicia – sobre o significado de Ludwig Wittgenstein para el pensamiento social y politico”, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984.

evitando-se o disparate<sup>25</sup>, o que não tem sentido, e não é figuração. Além de ter sentido isto é, de ter possibilidade de corresponder ao mundo real, uma figuração pode mesmo corresponder à realidade, ser a descrição real de um fato. Para tanto, para ser verdade, deve a estrutura do pensamento corresponder à estrutura daquilo que descreve, deve aquele ato do espírito, aquilo que teve em mente quem falou ou escreveu com sentido (figuração), ser apropriado, compreendido por outro ato do espírito de quem o ouve ou lê<sup>26</sup>.

Porque o mundo é uma totalidade de  *fatos (Tatsachen)*, e não de coisas, a realidade não é – como na aceção até o advento do positivismo lógico do Círculo de Viena então tradicional – um conjunto de coisas, de objetos independentes, mas relações entre fatos. Assim, para descrevê-las, fazemos figurações, e o conteúdo descritivo das frases que fazemos é denominado “*estado de coisas*” (*Sachverhalt*): enquanto o fato diz respeito ao que realmente ocorre, um estado de coisas representa, apenas, algo que possivelmente pode ocorrer (e.g. uma hipótese de incidência tributária).

O que mundo e pensamento têm em comum é a forma da afiguração, forma lógica, ou forma da realidade. Por *forma* exprime-se a relacionalidade do objeto, só pensável referido a um estado de coisas possível (*Sachverhalt*), de que resulta ser a realidade lógica, e que tudo que se pode dizer do mundo é, pois, objeto das ciências naturais, as quais podem pelas suas formas lógicas formular claramente seus conhecimentos<sup>27</sup>. Podem-se identificar no positivismo jurídico-legalista europeu-continentar formulações da teoria da afiguração, considerando-se que as normas positivadas pelo legislador são figurações, já que são expressões de sentido queridas por ele – a conhecida “vontade do legislador” -, sentido este com que *devem ser* cotejados os fatos – a realidade -, que então subsumidos àquela figuração passam a fatos jurídicos. Assim, por exemplo, a hipótese de incidência (para Paulo de Barros Carvalho regra-matriz de incidência) de um tributo é um estado de coisas possível, o que “teve em mente” o legislador

---

<sup>25</sup> Oliveira, Manfredo Araújo de, “Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea”, ed. Loyola, SP, 1996, p. 95

<sup>26</sup> O pensamento é aqui tido como ato do espírito, tanto o de “ter em mente”, dar sentido ao pensamento, quanto o de “compreender”, apropriar-se do sentido dado àquele pensamento. Conforme Oliveira, Manfredo Araújo de, “Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea”, ed. Loyola, SP, 1996, p. 123.

<sup>27</sup> Oliveira, Manfredo Araújo de, “Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea”, ed. Loyola, SP, 1996, p. 111.

tributário, e tem-se o fato gerador deste tributo na medida em que a descrição do fato corresponda à figuração formulada pelo legislador tributário: subsunção do fato à norma.

Assim, num processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário, o agente público que procede o lançamento de ofício formula um estado de coisas possível, descrevendo uma relação entre o contribuinte e o que pretende seja um fato gerador de infração, que consta no texto de norma como uma descrição de um estado de coisas possível tributariamente imponível: se não há este sentido na formulação, dá-se a inépcia ou, na lógica formal, o disparate. O contribuinte, ao impugnar o lançamento de ofício, se de início pela negativa de existência do fato e da autoria, estará formulando um disparate, pleiteando seja considerada sem sentido a autuação. Se provado fato descrito como hipótese na formulação do legislador das infrações tributárias, e a esse fato relacionada a autoria do contribuinte em questão, dar-se-á a imputação da sanção àquela prática de fato punível, a multa. Se à descrição do fato punível, já provado na autuação fiscal, não corresponder a subsunção pleiteada, dar-se-á, em instância administrativa de julgamento, a correção do juízo da figuração formulada pelo agente público que procedeu o lançamento de ofício como norma tributária infracional aplicável. Já se provado fato punível a que não corresponde a descrição da figuração do agente público que procedeu o lançamento de ofício, dar-se-á o refazimento do lançamento de ofício, reabrindo-se prazo para defesa ao contribuinte, pois não defende-se ele das figurações do legislador, mas das do agente público que procedeu o lançamento de ofício: o contribuinte impugnante defende-se de fatos que lhe estejam sendo imputados, não de leis.

#### **2.3.3.4. O papel dos princípios na construção pragmática jurídico-prescritiva de Paulo de Barros Carvalho e o pós-positivismo de Dworkin, Alexy e Müller**

O modelo de racionalidade analítico-formal, como racionalidade jurídica geral, tem sido objeto de questionamento, notadamente desde o ingresso, nas constituições contemporâneas, de catálogos de direitos individuais e sociais veiculados por princípios de conteúdo moral, resistentes a determinações descritivas, e só alcançados por juízos densamente valorativos. Tais princípios passaram da mera subsidiariedade de lacunas na vontade do legislador, portanto de descritividade não formulada pelo legislador como estado de coisas jurídico, para os textos legislados. Como estes princípios não são descrições, não podem ter um sentido querido pelo legislador, que afastaria da relação entre figuração jurídica e fato outras figurações/formulações diferentes: tais princípios veiculam valores morais, estes portanto fora da descritividade das figurações; e juízos valorativos são situacionalmente referidos, não determináveis *a priori*<sup>28</sup>. A proclamada “hegemonia axiológica dos princípios”<sup>29</sup> nas constituições contemporâneas não deixa dúvidas quanto à sua normatividade, sobre qual base se assentam os novos sistemas constitucionais<sup>30</sup>, também o sistema tributário nacional da constituição brasileira. No entanto, embora estes princípios constitucionais gerais alcancem também as relações entre o estado que tributa e o cidadão que contribui, os princípios constitucionais tributários alcançam menos mediadamente tais relações que aqueles. Paulo de Barros Carvalho os denomina *máximas constitucionais*<sup>31</sup>, distinguindo-os dos princípios constitucionais gerais, por ele tidas como máximas, mas diretivas<sup>32</sup>.

Paulo de Barros Carvalho considera a norma jurídico-tributária em sentido estrito como juízo concreto<sup>33</sup>, sublinhando ele a distinção entre texto de direito tributário positivo e norma jurídico-tributária<sup>34</sup>, e remetendo sua produção

---

<sup>28</sup> Para Paulo de Barros Carvalho “... quanto ao direito ser um objeto cultural, (verifica-se) nele a presença necessária de valores ...” (“Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência”, SP, Saraiva, 2004, p. 4). Para o autor da obra, os valores estão também presentes no direito positivo, não porém na ciência do direito que o descreve.

<sup>29</sup> Bonavides, Paulo, “Curso de direito constitucional”, SP, Malheiros, 2000, p. 237.

<sup>30</sup> Bonavides, Paulo, “Curso de direito constitucional”, SP, Malheiros, 2000, p. 237.

<sup>31</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 155.

<sup>32</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 145.

<sup>33</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência”, SP, Saraiva, 2004, p. 84

<sup>34</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 9.

para o contexto de um processo comunicacional<sup>35</sup> em que a norma se “desprega”<sup>36</sup> dos textos de normas, a formar-se em juízo jurídico-prescritivo tributário concreto do caso (fático ou fictício), compreendidos os termos desse juízo “na conformidade dos princípios gerais que iluminam a ordem jurídica”<sup>37</sup>.

Assim não adota, o referido jurista estudado por nós, idéia de direito segundo a qual princípios e regras são espécies de normas jurídicas<sup>38</sup> pois, para ele, estas “...estarão sempre, e invariavelmente, na implicitude dos textos positivados.”<sup>39</sup> Nesse modelo, os princípios constitucionais gerais são “linhas diretivas, que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”<sup>40</sup>, enquanto os princípios constitucionais tributários são “uma série de máximas constitucionais, especialmente dirigidas a esse setor”<sup>41</sup>.

Não sendo normas, os princípios constitucionais gerais, como “diretivas”, e os princípios constitucionais tributários, como “máximas constitucionais”, orientam o juízo jurídico-tributário concreto ou hipotético<sup>42</sup>, este sim norma tributária, nesta concepção adotada pelo professor Paulo de Barros Carvalho: são elementos-referências mediatas do juízo jurídico de que resultam as normas tributárias. Afasta-se assim esta concepção – por não considerar princípios como normas - de proposições de algumas teorias jurídicas consideradas pós-positivistas<sup>43</sup>, como as teorias da argumentação jurídica - a de Robert Alexy<sup>44</sup> por exemplo -, e da hermenêutica jurídica de Ronald Dworkin<sup>45</sup>, que atribuem normatividade imediata aos princípios jurídicos, embora o autor estudado atribua-

<sup>35</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 431.

<sup>36</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 10.

<sup>37</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 9.

<sup>38</sup> Por exemplo, no Brasil, Grau, Eros Roberto, “Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”, SP, Malheiros, 2003, p. 45.

<sup>39</sup> Ver Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 10.

<sup>40</sup> Ibid., p. 145.

<sup>41</sup> Ibid., p. 155.

<sup>42</sup> A norma jurídica na formulação de Friedrich Muller é também referida ao caso, concreto ou fictício, hipotético (“Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 61)

<sup>43</sup> Bonavides, Paulo, “Curso de direito constitucional”, SP, Malheiros, 2000, p. 243.

<sup>44</sup> Alexy, Robert, “Teoría de los derechos fundamentales”, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 83.

<sup>45</sup> Dworkin, Ronald, “Levando os direitos a sério”, SP, Martins Fontes, 2002, p. 56 e ss.

lhes normatividade mediata, implicada na formulação lingüística do direito e polarizadora do seu sentido<sup>46</sup>.

Por outra via, o professor Paulo de Barros Carvalho refere-se à distinção entre texto de direito positivo e norma jurídica<sup>47</sup>, à semelhança de Friedrich Müller – outra referência pós-positivista no âmbito deste estudo<sup>48</sup>, que distingue norma e texto de norma<sup>49</sup>. Mas diferentemente deste, e por adotar uma visão de ciência do direito tão-somente descritiva do seu objeto, remete a produção da norma jurídica para o contexto de um processo comunicacional<sup>50</sup> em que a norma se “desprega”<sup>51</sup> dos textos de normas, a formar-se em juízo jurídico-prescritivo tributário concreto do caso (fático ou fictício) – excluindo a linguagem do direito do método de sua ciência.

A cientificização da jurisprudência como referência de processo de concretização da norma jurídica de titulares de funções proposta por Müller é também um procedimento de produção da norma jurídica, não descritivo, como o da ciência do direito de Paulo de Barros Carvalho, portanto avança da interpretação de textos do direito positivo à luz de princípios gerais, um procedimento cognitivo, um juízo de cognição; este é apenas um dos elementos de concretização da norma proposto por Müller, “procedimento sempre normativamente orientado”<sup>52</sup> que inclui os âmbitos da norma e do caso, a descobrir “o que deve ser de direito no caso individual, em conformidade com a prescrição jurídica”<sup>53</sup>.

Neste ponto diferenciam-se as noções de ciência desses autores: Friedrich Müller reivindica a cientificização da jurisprudência propondo-lhe um método de trabalho, o do procedimento de concretização da norma jurídica.

<sup>46</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência”, SP, Saraiva, 2004, p. 4: “... o direito posto, enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados. E recebo a locução "objeto cultural" como designativa daqueles bens derivados e complexos, que ostentam uma forma de integração do ser e do dever-ser. Nessa concepção, o bem da cultura será visto sempre na sua dualidade existencial: suporte e significado (valor), de tal modo que este último penetre o primeiro, sem que um se reduza ao outro ...”.

<sup>47</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 9.

<sup>48</sup> Bonavides, Paulo, “Curso de direito constitucional”, SP, Malheiros, 2000, p. 247/248.

<sup>49</sup> Muller, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 22.

<sup>50</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 431.

<sup>51</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 10.

<sup>52</sup> Muller, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 62.

<sup>53</sup> Ibid., ibid.

Portanto aponta para um conceito concreto de ciência, cujo método é também itinerário explicitador daquele juízo, concreto ou hipotético, de concretização da norma jurídica, hermenêuticamente situado para além dos textos normativos.

O método da ciência do direito de Paulo de Barros Carvalho é o descritivo, e sua linguagem a lógica formal (lógica jurídica em sua acepção), própria para descrever a norma jurídica, seu objeto de estudo, a partir da interpretação dos textos de normas. Já a construção da norma jurídica resulta do cotidiano processo comunicacional<sup>54</sup> do estado legislação, administração e jurisdição e dos cidadãos, pela linguagem produtora da norma jurídica, daí porque os cidadãos também produzem normas jurídicas individuais e concretas (declarações de tributos)<sup>55</sup>. Somente quando esta norma individual e concreta ingressa no ordenamento do direito posto é que passa a ser objeto da ciência do direito, na perspectiva de Paulo de Barros Carvalho: o processo comunicacional de produção das normas jurídicas pelo estado e pelos cidadãos não é itinerário metódico desta ciência.

Em conclusão temos que Paulo de Barros Carvalho distingue o método de trabalho do direito do método de trabalho da ciência do direito:

1. O método de trabalho do direito, prescritivo-pragmático de produção de normas jurídicas no âmbito de um processo comunicacional, de linguagem prescritiva; e 2. o método da ciência do direito, descritivo das prescrições jurídico-normativas. O primeiro opera no sistema normativo, e o segundo no sistema jurídico, que para o autor estudado inclui o sistema de normas.

---

<sup>54</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 431.

<sup>55</sup> Carvalho, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, SP, Saraiva, 2000, p. 427 a 430.

## **2.4. O direito, a ciência, o sistema e os princípios constitucionais tributários na perspectiva de Sacha Calmon Navarro Coelho**

Com o intento de identificar métodos de trabalho em direito constitucional tributário, investigaremos aqui o quadro teórico de referências do jurista Sacha Calmon Navarro Coelho. Para tanto, itineraremos pelas proposições teóricas do autor acerca de sua noção de ciência, o que o direito tributário lhe representa como ciência, como concebe o sistema tributário nacional, os princípios constitucionais tributários, e a relação entre ciência do direito, sistema tributário nacional e princípios constitucionais tributários, tendo como ponto de partida escritos de obras do autor, afinal na conclusão cotejadas com as referências teóricas deste trabalho, o positivismo jurídico e o pós-positivismo jurídico.

### **2.4.1. Formação acadêmica:**

O Professor Sacha Calmon Navarro Coelho, é Doutor pela UFMG, com a tese: "Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária."

### **2.4.1. Trajetória profissional**

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho é também advogado. Foi, nos idos de 1968 a 1971, Fiscal de Rendas do Estado de Minas Gerais, e nessa carreira assessor especial do Secretário de Estado da Fazenda. Tornou-se Professor de Economia Política e Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG), e Professor de Direito Financeiro e Tributário na Escola de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Foi Procurador-Chefe da Procuradoria Fiscal do Estado de Minas Gerais (1980-1983), tendo ingressado em 1987 na Magistratura Federal.

### **2.4.1. Quadro teórico:**

#### **2.4.3.1. Quanto ao direito, a ciência do direito e o direito-sistema**

Sacha Calmon entende o direito simultaneamente, mas não inseparavelmente, como técnica e como valor, fazendo perceber esta sua concepção entendendo, por um lado, ser o direito como técnica neutro em relação a valores, e por outro, que o “direito-sistema”, “braço normativo do poder político”, “não é impermeável às reivindicações de justiça e igualdade que se formam à sua volta”<sup>56</sup>. Assim, embora admitindo a influência dos valores no direito-sistema, coloca-os fora desta sua concepção de sistema (“à sua volta”). Nas palavras do autor:

*“... O direito é a mais eficaz técnica de organização social e de planificação de comportamentos humanos. ... Enquanto técnica, o direito é neutro em relação a valores. ... O direito é técnica e valor.”*<sup>57</sup>

Sacha Calmon considera como consequência de ser o direito *instrumental*, paradoxal que o direito discipline o social e seja um seu reflexo. Assim é a formulação de os valores estarem fora do direito-sistema de Sacha Calmon, e no entanto influenciarem-no: um paradoxo, que esta concepção positivista da ciência do direito mantém em torno da dicotomia “ser”-“dever-ser”. Por isso o autor afirma o fenômeno jurídico não reduzido ao *instrumento* normativo (a técnica, neutra em relação a valores), ao direito-sistema. Os valores, que nesta concepção estão fora do direito-sistema, o influenciam, mas não constituem eles mesmos um próprio sistema de valores. Assim escreveu o professor:

*“As sociedades e as comunidades humanas atuais e pretéritas, foram e são articuladas juridicamente. ... Fenômeno do mundo da cultura, o direito está inegavelmente enraizado no social. Contudo, embora o discipline, paradoxalmente é um seu reflexo. Isto porque é radicalmente instrumental. Mas o*

---

<sup>56</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p.3.

<sup>57</sup> Ibid., ibid.

*fenômeno jurídico não se reduz ao puro instrumento normativo. ... A idéia de direito liga-se à idéia de conduta e organização.*”<sup>58</sup>

Corroborando a assertiva do autor de que todos os sistemas normativos (a moda, a moral, a religião e o direito) são instrumentais<sup>59</sup>, serem exteriores ao seu direito-sistema os valores (pois a finalidade do direito-sistema não é realizar de valores, mas planificar as condutas e organizar a sociedade), embora como princípios possam integrar o “sistema normativo (que não é mero sistema de normas)”<sup>60</sup>, como o sistema tributário nacional, um sistema de princípios e normas jurídico-tributárias. Não há portanto valores no sistema de normas jurídicas para Sacha Calmon: estes influenciam o direito-sistema sem nele incluir-se. Por isso o direito ser por Sacha Calmon considerado ciência e arte: como ciência, descreve o sistema normativo, e como arte, influencia o sistema de normas através dos valores, sem que estes ingressem no direito-sistema, portanto sem que possam ser objeto desta ciência do direito, deste modelo sistemático de conhecimento utilizado pelo autor. Então o objeto deste modelo de ciência do direito - a norma jurídica - embora seja influenciado pelos valores sociais, não os inclui: os valores não fazem parte da norma jurídica, do objeto da ciência do direito, na concepção de Sacha Calmon:

*“O direito descreve condutas e prescreve os efeitos que delas podem advir. ... Civilizar é reprimir. Também espiritualizar. ... O direito é a mais alta e eficaz técnica de planificação de comportamentos humanos. ... Todos os sistemas normativos são instrumentais. ... O direito é ciência e arte. ... O objeto da ciência do direito é a norma jurídica (qualquer norma de qualquer sistema jurídico, legítimo ou não em sua formação, justo ou não em seu conteúdo).”*<sup>61</sup>

<sup>58</sup> Ibid., pp. 5/6.

<sup>59</sup> Ibid, p. 10

<sup>60</sup> Calmon, Sacha, “Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário”, RJ, Forense, 1999, p.53.

<sup>61</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p.11.

Exteriores nesta concepção os valores em relação à norma jurídica, esta é posta e os valores pressupostos, pois o direito - esta técnica de planificação dos comportamentos humanos - classifica as condutas e lhes atribui conseqüências (o que é posto), sob a influência dos valores predominantes, padrões de cada época e de cada estado (o que é pressuposto). Na concepção do autor portanto, o objeto do direito é reger comportamentos humanos através de normas jurídicas (direito posto), e o objeto da ciência do direito (que descreve o direito posto) é a norma jurídica, tarefa dos juristas, distintas ambas da tarefa dos juízes, estes sim a quem cabe a valorar normas e comportamentos para *aplicar* o direito (levando em conta os valores, o direito que é pressuposto):

*“O objeto do direito é organizar as instituições e planificar os comportamentos humanos mediante normas jurídicas. Por outro lado, o objeto do jurista não é, em conseqüência, conhecer e estudar a conduta humana, mas sim o direito regrador dessa conduta. O objeto do jurista é o conhecimento das normas jurídicas. Diversa, ainda, é a questão da valoração das normas e dos comportamentos envolvidos tendo em mira a sua aplicação. Esta é uma função a cargo dos aplicadores do direito, os juízes, que em nada interfere com a questão ora em análise, ou seja, o objeto do direito, que é reger os comportamentos humanos. ... O direito-sistema serve a todos os senhores e a todos os propósitos. ... O direito classifica as condutas e lhes atribui conseqüências, segundo padrões de cada época e de cada estado, de acordo com os valores ou desvalores predominantes. O que não varia é a técnica jurídica e a fundamental diferença entre leis, normas e proposições jurídicas a respeito de normas.”*<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p. 13

### 2.4.3.2. O direito como objeto da ciência, os sistemas normativos e os sistemas de normas jurídicas

A maneira própria e específica deste modelo de ciência conhecer o direito considera somente os valores positivados, os princípios e as normas que fazem parte do direito positivo; não considera outras maneiras de conhecer o direito, como da lógica jurídica<sup>63</sup>, que se ocupa das proposições deônticas, ou da jurisprudência. Portanto, nesta concepção de ciência do direito utilizada pelo autor, não existem normas-decisão, tampouco princípios são espécies de normas:

*“O objeto do direito, o seu objetivo, é a obtenção de comportamentos humanos e a construção de instituições sociais. ... O direito pode ser conhecido de diversas maneiras ... A lógica jurídica ocupa-se das proposições deônticas. ... A lingüística jurídica, ao lado da crítica da jurisprudência, estudam o direito de modo específico. ... O objeto da ciência do direito é o próprio direito positivo. ... Diversos são os sistemas jurídico-positivos. ... À ciência do direito importa, tão somente, o direito positivo, os valores positivados, os princípios e as normas que dele fazem parte. Aqui, o jurista é o sujeito que conhece (o sujeito cognoscente), e o direito positivo, o seu objeto (o “ser” a ser conhecido). ... Toda ciência está obrigada a ter método e delimitar o seu objeto, caso contrário não funcionará.”<sup>64</sup>*

Para Sacha Calmon, porque as normas jurídicas são viabilizadas pela linguagem, veiculadas por orações diretivas de modo a influir no comportamento alheio, são elas uma das funções da linguagem. Uma formulação lingüística pode ser utilizada na comunicação entre os homens tanto descrevendo estados de coisas (orações descritivas) como prescrevendo condutas (orações diretivas): as normas jurídicas (direito posto) existem em razão das formulações lingüísticas, que

<sup>63</sup> Diversamente de Paulo de Barros Carvalho, que lança mão de uma lógica jurídica como instrumento do jurista/cientista para descrever o objeto de sua ciência, as normas jurídicas. Ver Carvalho, Paulo de Barros, SP, Saraiva, 2000, pp. 6/7.

<sup>64</sup>

contêm intencionalidade deôntica (direito pressuposto) do agente prescritor, por exemplo, o legislador (a “vontade do legislador”). Portanto para Sacha Calmon a realidade, e o direito (pressuposto), precedem a linguagem, que é constitutiva do direito positivo, das normas jurídicas (direito posto):

*“A linguagem humana, a utilizamos para vários fins, como o uso informativo, para descrever um estado de coisas. Dentre os usos da linguagem, o que mais interessa ao jurista é o diretivo. ... As orações diretivas são formuladas com a intenção de influir no comportamento alheio. ... Distinguem-se das orações descritivas – asserções – e de outros tipos de orações porque a seu respeito não faz sentido predicar verdade ou falsidade. De uma diretiva se pode dizer que é justa ou não, conveniente ou inconveniente, eficaz ou ineficaz... As normas não se confundem com as expressões lingüísticas que as veiculam. É que como entes lógicos, possuem vida autônoma. Ocorre, tão-somente, que as normas são expressadas pelas formulações lingüísticas, através das quais é possível a comunicação entre os homens, estes protagonistas do enredo social. ... As normas, cuja função é ordenar o social, são viabilizadas pela linguagem, e, por isso, é lícito dizer que são uma função da linguagem ou que existem em razão dela. Com efeito, as formulações lingüísticas contêm intencionalidade deôntica do agente prescritor. A linguagem é o veículo através do qual as ordens são dadas e as normas instituídas. Apenas isto.”<sup>65</sup>*

Para o professor Sacha Calmon, a norma jurídica está contida nas leis e, pela função lógico-dedutiva do conhecimento, é das leis extraída. Por isso não há para ele norma-decisão, porque para Sacha Calmon juízos não são normas (categoria da vontade), mas atos em que o sujeito conhece seu objeto (categoria da razão)<sup>66</sup>. A exclusão dos juízos como normas por Sacha Calmon também se faz

<sup>65</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p. 17.

<sup>66</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p. 24.

notar na classificação funcional das normas jurídicas que propõe, com normas organizatórias, normas de competência, normas técnicas, normas de conduta e normas sancionantes, pela ausência de normas-decisão:

“A norma é prescrição, mas não será jamais um juízo hipotético<sup>67</sup>. O “juízo” é ato de sujeito ao conhecer o seu objeto. ... A norma é a expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador que não se confunde com aquilo que comumente chamamos de lei. Isto quer dizer que a norma, posto já se contenha nas leis, delas é extraída pela dedução lógica, função do conhecimento.”<sup>68</sup>

Segundo Sacha Calmon, os juristas, os cientistas do direito, descrevem a normatividade contida nos sistemas positivos (o direito-sistema) através de formulações lingüísticas denominadas *proposições jurídicas* na forma de juízos, portanto para o autor descritivos.

Proposições *jurídicas* ou *normativas*, na dicção do autor, exprimem-se em juízos sobre o que “deve ser”, descrevem o “ser” da norma jurídica.

A norma jurídica é assim descrita por juízos dos juristas: o juiz *aplica* a norma jurídica após intuí-la do sistema jurídico (direito-sistema) através de proposições jurídicas, como fazem os demais juristas. Portanto as proposições jurídicas, como juízos, exprimem o ponto de vista subjetivo de quem as produz, sua *interpretação* das normas jurídicas (do que elas “devem ser”), sujeitando-se a *teste de verdade legal*: são os juízos de advogados, jurisconsultos, agentes públicos dos órgãos do poder executivo, e juízes membros do poder judiciário. Este *teste de verdade legal* é feito em face das *proposições normativas* – juízos portanto - proferidas pelos órgãos supremos da jurisdição. Assim, a norma jurídica é para Sacha Calmon o que os juízes de última instância fixam como o seu significado.

<sup>67</sup> Diverge o autor da perspectiva de Paulo de Barros Carvalho. Carvalho, Paulo de Barros. Teoria da Norma tributária, São Paulo, Lael, 1974, p.31 – “De outro modo, entendemos que conquanto se deva verdadeiramente distinguir o enunciado legal, da sua descrição, empreendida pela ciência do direito, o ato de vontade que Kelsen designa de norma jurídica é veiculado também por meio de juízos hipotéticos sendo lícito chamá-lo de proposição já que esta palavra significa a expressão verbal de um juízo”.

<sup>68</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p. 21.

Como para Sacha Calmon o que varia no direito é a classificação das condutas e a atribuição das correspondentes conseqüências segundo *padrões* de cada época e de cada estado e *valores* predominantes (o direito *pressuposto*), porém invariável o objeto do direito que é organizar instituições e planificar os comportamentos<sup>69</sup>, então o que caracteriza o direito tributário seriam as suas particulares classificação de condutas e atribuição de conseqüências: tributo é norma, as obrigações de dar, fazer e não fazer decorrem de normas de comportamento, e a capacidade ativa para alterar tais obrigações decorre de normas de competência<sup>70</sup>:

*“O direito positivo é posto e vige a partir de fórmulas lingüísticas escritas e orais, de uma linguagem especial, a qual, quando é posta sob análise pelo cientista do direito, recebe a denominação de “linguagem do objeto”, porque o objeto da ciência do direito é o direito positivo, com esta sua expressiva linguagem. Perante o cientista do direito, a normatividade (dever-ser) contida nos sistemas positivos se colocará numa relação de objeto-sujeito, sendo por este último descrita através de “proposições jurídicas”, que são justamente os instrumentos reveladores das normas. ... Temos então, de um lado, o direito positivo com seus entes legais, leis e costumes, ordenando ações e omissões, facultando outras tantas, proibindo comportamentos, atribuindo qualidades às pessoas e às coisas, outorgando poderes e competências, prevendo atos procedimentais, cunhando conceitos e definições. Tudo isso na linguagem comum do povo (linguagem do objeto). De outro lado, temos a ciência do direito, cujo objeto é justamente o direito positivo, seus entes. A função da ciência do direito é descrever o seu objeto. Nesse momento aparece a proposição jurídica, sob a forma de juízo, mercê da qual é possível apreender a normatividade contida nos sistemas positivos. A proposição descreve a norma. É descritiva. A norma, porém, não se confunde com a sua descrição. É*

<sup>69</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p. 13

<sup>70</sup> Ibid., p.28.

*prescritiva. Isto se torna claro quando o juiz aplica a norma, após intuí-la do sistema jurídico. ... As proposições jurídicas são proféticas, por isso que exprimem o que deve ser, do ponto de vista subjetivo de quem as produz (os sujeitos que analisam a norma, posta como objeto do conhecimento). Estão, dessarte, sujeitas a um teste de verdade legal. E aqui se desvela a problemática da interpretação, seja com efeito meramente opinativo (o que fazem os cientistas do direito, advogados, jurisconsultos e até mesmo os aplicadores ex-officio das normas: os funcionários do executivo), seja com efeito judicante, por parte dos juízes que dizem o direito com definitividade, ainda que sob o guante da revisão ad quem. ... Com efeito, as proposições normativas são “professias” a respeito do que “deve ser” (o “ser” da norma). Mas somente a proposição normativa, proferida pelos órgãos supremos da jurisdição, tem o condão de acertar a norma, dizendo o que ela significa com obrigatoriedade indiscutível (norma individual, cf. Kelsen). ... Nesse ponto fecha-se o ciclo. A norma é o que os juízes da irrecorrível instância fixam como o seu real significado, objetivamente, enquanto prescrição.”<sup>71</sup>*

#### **2.4.3.3. Conclusões parciais**

Sacha Calmon adota uma concepção positivista de ciência do direito, instrumental de conhecimento, e não prática, concretização do direito. A ciência do direito tributário é representada pelo autor como direito-sistema, um sistema de normas jurídico-tributárias<sup>72</sup>.

Não se detém o autor a explicitar uma particular concepção de sistema, mas parece claro ser esta a concepção de sistema utilizada: a de reunião de

<sup>71</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p. 27.

<sup>72</sup> Juristas como Karl Engisch (Introdução ao pensamento jurídico, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1996, p. 11), Karl Larenz (Metodologia da ciência do direito, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1997, p. 1) e Robert Alexy (Teoria da argumentação jurídica, SP, Landy, 2001, p. 13) consideram a jurisprudência como ciência.

elementos segundo um mesmo critério de relação unificador, neste sentido congruente com a formulação de Canaris<sup>73</sup>.

Sacha Calmon estuda o direito tributário da constituição em três subsistemas normativo-tributários *temáticos*: da repartição de competências, dos princípios tributários e limitações o poder de tributar, e da repartição de receitas tributárias<sup>74</sup>. Embora o autor não cogite precisamente de um sistema de princípios como ordem axiológica ou teleológica, como Canaris e Larenz – o denominado “*sistema interno*”<sup>75</sup> –, procede a um escalonamento de princípios constitucionais em matéria tributária explícitos, derivados e conexos, genéricos e específicos, integrantes do sistema jurídico tributário, distinto do sistema de normas tributárias (direito-sistema tributário).

Os princípios jurídicos não são considerados neste direito-sistema do autor como normas<sup>76</sup>: por considerar os valores sociais como exteriores ao direito-sistema, embora o influenciem, os valores não são postos, mas pressupostos no sistema, portanto os princípios – que têm grande conteúdo valorativo em aberto – não são considerados no direito-sistema como normas.

Assim, para Sacha Calmon o sistema tributário nacional da constituição é um sistema normativo<sup>77</sup> de princípios e normas jurídico-tributárias, considerando ele os princípios jurídico-tributários constitucionalizados como obrigatórios<sup>78</sup>, embora não sejam para ele normas jurídico-tributárias.

Embora o professor Sacha Calmon refira-se à distinção entre texto de direito positivo – lei - e norma jurídica<sup>79</sup>, à semelhança de Friedrich Müller – outra referência no âmbito deste trabalho -, que distingue norma e texto de

---

<sup>73</sup> Ver Canaris, Claus Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989, p. 12.

<sup>74</sup> Calmon, Sacha, “Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário”, RJ, Forense, 1999, p.2.

<sup>75</sup> Ver Larenz, Karl, “Metodología da ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1997, p. 676, e Canaris, Claus-Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989.

<sup>76</sup> Afasta-se assim esta concepção – por não considerar princípios como normas - das proposições das teorias jurídicas pós-positivistas, como as teorias da argumentação jurídica - a de Robert Alexy por exemplo (Teoria da argumentação jurídica, SP, Landy, 2001), e da hermenêutica jurídica de Ronald Dworkin (Levando os direitos a sério, SP, Martins Fontes, 2002, p. 56 e ss.), que atribuem normatividade imediata aos princípios jurídicos, autores estes também considerados como referência no âmbito deste trabalho.

<sup>77</sup> Calmon, Sacha, “Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário nacional”, RJ, Forense, 1999, p. 53.

<sup>78</sup> Ibid., *ibid.*

<sup>79</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p. 21.

norma<sup>80</sup>, diferentemente deste, remete a constituição da norma jurídico-tributária para um itinerário de interpretação de textos de normas, dos quais as normas são extraídas por dedução lógica, por já estarem nas leis contidas<sup>81</sup>. A concretização da norma jurídica proposta por Müller é também um procedimento, mas sobre iniciar-se a partir da interpretação de textos do direito positivo à luz de princípios gerais, um procedimento cognitivo, um juízo de cognição, tem neste apenas um dos elementos de concretização da norma, “procedimento sempre normativamente orientado”<sup>82</sup> em que se refletem e refratam no limite do texto da norma os âmbitos da norma e do caso um no outro, a concretizar-se “o que deve ser de direito no caso individual, em conformidade com a prescrição jurídica”<sup>83</sup>.

Esta também outra distinção, correspondente da anterior: enquanto Müller reivindica a cientificização da jurisprudência, pela identificação de um itinerário próprio de trabalho de titulares de funções, que concretizam a norma jurídica como normas-decisão, tendo ele como objeto da ciência reivindicada a produção da norma jurídica, já dentro do quadro de referências proposto por Sacha Calmon, a jurisprudência não é ciência, mas objeto da ciência do direito, pois não são para ele normas jurídicas os juízos ou as proposições jurídicas dos intérpretes – os órgãos da administração pública, os juízes membros do poder judiciário, os juristas, os advogados -, tampouco é o *iter* procedimental da jurisprudência considerado ou reivindicado por ele como método: o objeto da ciência do direito para Sacha Calmon é somente a norma jurídica, “*proposição normativa*, proferida pelos órgãos supremos da jurisdição”<sup>84</sup>, não a *produção* por estes da norma jurídica.

---

<sup>80</sup> Muller, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 22.

<sup>81</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p. 21: “A norma é a expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador que não se confunde com aquilo que comumente chamamos de lei. Isto quer dizer que a norma, posto já se contenha nas leis, delas é extraída pela dedução lógica, função do conhecimento.”

<sup>82</sup> Muller, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 62.

<sup>83</sup> Ibid., *ibid.*

<sup>84</sup> Calmon, Sacha, “Curso de direito tributário brasileiro”, RJ, Forense, 2000, p. 27.

## **2.5. O direito, a ciência, o sistema e os princípios constitucionais tributários na perspectiva de Ricardo Lobo Torres**

Na seqüência do intento de identificar métodos de trabalho em direito constitucional tributário, investigaremos aqui o quadro teórico de referências do jurista Ricardo Lobo Torres, agora percorrendo as proposições teóricas do autor acerca de sua noção de ciência do direito tributário, método e interpretação em direito financeiro e tributário, sistemas tributários e o sistema tributário nacional, e princípios constitucionais financeiros/tributários, tendo como ponto de partida escritos de obras do autor, afinal na conclusão cotejados com as referências teóricas deste trabalho, o positivismo jurídico e o pós-positivismo jurídico.

### **2.5.1. Formação acadêmica:**

O professor Ricardo Lobo Torres é doutor em filosofia pela Universidade Gama Filho com a tese, transformada em livro, “A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal”.

### **2.5.1. Trajetória profissional**

Procurador do Estado do Rio de Janeiro (aposentado), ex-coordenador do programa de pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, professor titular de direito financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, professor de direito tributário nos cursos de pós-graduação em direito da Universidade Gama Filho, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro e Universidade de Nova Iguaçu – RJ.

### **2.5.1. Quadro teórico:**

#### **2.5.3.1. Ciência do direito tributário, método e interpretação em direito financeiro e tributário**

O autor anuncia adotar um pluralismo metodológico no campo da interpretação tributária, ao cotejar dispositivo interpretativo do CTN que aponta para um itinerário de interpretação no campo tributário, com a constituição tributária<sup>85</sup>, que demanda itinerário subjacente de interpretação.

A constitucionalização de conceitos jurídicos (assim referida por Ricardo Lobo Torres<sup>86</sup>) faz-lhes mesmo de consideração obrigatória pelo intérprete, e a sua função (aqui das limitações constitucionais ao poder de tributar) no ordenamento é tanto por um método de trabalho (o dos titulares de funções de estado, método, itinerário, procedimento esta condição necessária de legitimidade também dos atos e das decisões administrativas tributárias) regular a organização e divisão do poder de tributar, quanto por outro método (o do contraditório e ampla defesa, invocado pelo cidadão para problematizar a legitimidade da decisão tributária que lhe alcança a esfera jurídica) garantir os direitos fundamentais. O autor parece optar, em se tratando de direito constitucional tributário, pela racionalidade dialógica, ligada a este último método, própria para invocar direitos fundamentais em impugnações administrativas ou judiciais –, eis que “... *A interpretação das imunidades ... busca o pluralismo de valores*”<sup>87</sup>. O autor manifesta-se aqui por um pluralismo metodológico, e um pluralismo de valores<sup>88</sup>, o que nos parece resultaria em considerar-se também o itinerário de interpretação

---

<sup>85</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Normas de interpretação e integração do direito tributário”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 228, “A interpretação da constituição – normas infraconstitucionais de interpretação da constituição”.

<sup>86</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Normas de interpretação e integração do direito tributário”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 234, “A interpretação da constituição – normas infraconstitucionais de interpretação da constituição”.

<sup>87</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Normas de interpretação e integração do direito tributário”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 231, “A interpretação da constituição – normas infraconstitucionais de interpretação da constituição – conceitos constitucionais”.

<sup>88</sup> Do ponto de vista do direito tributário, quanto ao pluralismo de valores nas limitações ao poder de tributar, parece o autor pontuar filosoficamente com Cittadino, Gisele, “Pluralismo, direito e justiça distributiva – elementos da filosofia constitucional contemporânea”, RJ, Lumen Júris, 2000, p. 170: “Habermas, como vimos, toma o pluralismo – tanto o da diversidade das concepções sobre o bem, como o da multiplicidade das identidades sociais – como a marca das democracias contemporâneas. A identidade pós-convencional é fruto, portanto, da inexistência de visões éticas, religiosas ou tradicionais de mundo que possam configurar um sistema de valores compartilhados capaz de estabelecer um consenso básico entre os cidadãos. O pluralismo social, o pluralismo cultural e o pluralismo dos projetos pessoais de vida transformam a modernidade em um mundo desencantado onde os indivíduos relacionam-se entre si enquanto estranhos”. No entanto, Lobo Torres refuta o procedimento de legitimação ético-discursiva proposto por Habermas. Portanto quanto à concretização desse pluralismo de valores, Lobo Torres refere-se descritivamente a uma distinção entre valor, princípio, sub-princípio e regra/norma jurídica e a seus níveis de concretude, e não a métodos de trabalho para a sua concretização. Na noção de ciência de Ricardo Lobo Torres não tem lugar a jurisprudência, portanto seu método de trabalho, que concretiza os valores, princípios, subprincípios e normas jurídicas, não é pelo autor cogitado.

levado a efeito no trabalho dos juízes, de titulares de funções de estado –, necessária então a consideração também do seu método de trabalho, no entanto aqui não abordado pelo autor, que não entende a jurisprudência como ciência, daí não cogitar-lhe método.

As funções públicas se exercem necessariamente segundo procedimentos regulados, o que legitima a princípio a sua atuação: este o seu método de trabalho, e.g. o do processo administrativo fiscal, processo judicial tributário, e mesmo o processo legislativo, antes de eventual impugnação dos cidadãos por eles alcançados. Impugnado o ato resultante desse procedimento, portanto questionada a sua legitimidade relativa invocando-se os direitos fundamentais, como o contraditório e ampla defesa, passa-se à problematização daquela legitimidade, submetida já agora ao procedimento ético-discursivo, este sim o que admite juízos de ponderação. A legitimação pelo procedimento propugnada tanto por Habermas quanto por Luhmann aí está, não contraposta, mas sobreposta: os atos de procedimento da administração, como os atos de expediente do juiz no processo, são regulados, legitimam-se por este procedimento, sem juízos de ponderação de princípios, por relações de coordenação e subordinação, sistemicamente. Quando os atos, as decisões desses titulares de funções públicas alcançam a esfera jurídica do cidadão/contribuinte, modificando-a, este poderá concordar, e.g., anuindo com aquela decisão, silenciando quanto àquele ato, cumprindo com eventual obrigação tributária daquele ato ou decisão decorrente e assim, confirmado sem contradita, legitima-se o resultado daquele procedimento sistêmico. Impugnado no entanto o ato, invocado o direito fundamental ao contraditório e ampla defesa, afasta-se a certeza daquela legitimação obtida pelo procedimento sistêmico (luhmanniano), e ingressa-se na etapa da legitimação pelo procedimento argumentativo (habermasiano). Este procedimento – diferentemente do sistêmico, etapa anterior necessária -, inclui juízos de ponderação entre princípios jurídico-constitucionais, além de um distinto juízo de valoração dos fatos, já então com a participação do cidadão/contribuinte.

Os princípios constitucionais referidos aos direitos fundamentais têm abertos seus conteúdos à institucionalização, através do procedimento, da opinião e da vontade do cidadão impugnante, suas razões, formadas no *Lebenswelt* (“mundo da vida”, o cotidiano do cidadão, do contribuinte). O resultado deste

procedimento argumentativo poderá confirmar ou não o resultado do primeiro procedimento, o sistêmico, já agora garantido o direito fundamental ao contraditório.

O lançamento tributário não impugnado administrativa ou judicialmente terá alcançado legitimação apenas cumprindo uma etapa procedimental, com método de interpretação sistêmica do direito tributário, distinto daquele que será itinerado se impugnados administrativa ou judicialmente os atos de sua formação, quando então será problematizado em procedimento com contraditório e ampla defesa, que admite juízos de valoração principiológica. Sobrepõe-se, e não contrapõe-se este segundo procedimento ao anterior procedimento sistêmico já cumprido, imprescindível na fase de formação do lançamento, que no curso do procedimento em contraditório também será revisto.

Há portanto aqui dois métodos de interpretação, duas racionalidades operantes na interpretação do direito tributário: uma sistêmica e outra ético-discursiva.

O professor Ricardo Lobo Torres, se de início anuncia que a interpretação das limitações ao poder de tributar “... *Adota o pluralismo metodológico ... e busca o pluralismo de valores*”<sup>89</sup>, também pontua que “... *Na verdade a interpretação da Constituição apresenta as suas peculiaridades, se comparada com a das leis ordinárias. Isso não significa que tenha métodos próprios, mas, apenas que não encontra o seu significado nos conceitos da lei ordinária, mas que depende da compreensão de si própria*”<sup>90</sup>. Não explicita o autor que relação teria a compreensão que a constituição tem de si própria com a desnecessidade de métodos próprios de trabalho para sua interpretação. Portanto não cogita aqui o autor de método de interpretação da constituição tributária como método de trabalho em direito constitucional tributário de titulares de funções públicas, do procedimento sistêmico de legitimação de seus atos e decisões em relações de coordenação/ subordinação mas, como visto, de interpretação (aqui, das imunidades, limitações constitucionais ao poder de tributar) segundo uma

---

<sup>89</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Normas de interpretação e integração do direito tributário”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 231, “A interpretação da constituição – normas infraconstitucionais de interpretação da constituição – conceitos constitucionais”.

<sup>90</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Normas de interpretação e integração do direito tributário”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 231, “A interpretação da constituição – normas infraconstitucionais de interpretação da constituição – conceitos constitucionais”.

racionalidade ético-discursiva, com juízos de ponderação, apta ao exercício da cidadania. Nas palavras do autor:

*“A interpretação das imunidades segue o princípio do in dubio pro libertate. Mas procura restringi-las aos direitos da liberdade, evitando a extrapolação a direitos meramente sociais ou a agências não encarregadas da defesa da liberdade. Adota o pluralismo metodológico, apóia-se no pluralismo teórico, recusa a analogia e busca o pluralismo de valores.”<sup>91</sup>*

*“Se fossem válidas as normas sobre interpretação, as que tivessem por objeto a Constituição teriam que se incluir no próprio texto maior. A não ser que tivessem a expressão normativa do art. 110, que, sendo ambíguo e confuso, se abre a diversas interpretações, inclusive àquela que pode vir a coincidir com a própria Constituição.<sup>92</sup> ... Na verdade a interpretação da Constituição apresenta as suas peculiaridades, se comparada com a das leis ordinárias. Isso não significa que tenha métodos próprios, mas, apenas que não encontra o seu significado nos conceitos da lei ordinária, mas que depende da compreensão de si própria, podendo ganhar a estatura de um ato materialmente constitucional quando efetivada pelo juiz.<sup>93</sup> ... Integram-se, ainda, a interpretação da constituição e a das leis ordinárias à consideração de que estas têm a sua compreensão subordinada aos princípios inscritos naquela. ... A constitucionalização dos conceitos de Direito Privado, por conseguinte, dá-lhes a dimensão pluralista e interdisciplinar e lhes publiciza a compreensão, o que torna supérfluos e contraditórios dispositivos como o art. 110 do CTN.”<sup>94</sup>*

---

<sup>91</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário”, vol. V, “Os direitos humanos e a tributação”, 1999, p. 486

<sup>92</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Normas de interpretação e integração do direito tributário”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 228, “A interpretação da constituição – normas infraconstitucionais de interpretação da constituição”.

<sup>93</sup> Ibid., p. 231, “Conceitos constitucionais”.

<sup>94</sup> Ibid., p. 234.

Ricardo Lobo Torres identifica a reformulação atual da interpretação do direito tributário, decorrente da aproximação entre ética e direito nos conceitos jurídicos constitucionalizados, influência da jurisprudência dos valores, hoje predominante em relação à jurisprudência dos conceitos e jurisprudência dos interesses, o que marca a afirmação do Estado Democrático de Direito<sup>95</sup>. Não parecem abandonados pelo autor os métodos de interpretação sistêmica, embora não os aborde aqui, referindo-se ele a uma “simbiose” entre interpretação finalística – para o autor a preeminente – e interpretação sistemática. Aqui possivelmente o pluralismo metodológico de interpretação do direito tributário apontado pelo autor: a “simbiose”, coexistência dos métodos de interpretação em direito tributário sistêmico e finalístico, com predominância deste, segundo o autor, em decorrência da constitucionalização de seus conceitos<sup>96</sup>.

A constitucionalização de conceitos de conteúdo amplamente variável, como elenco tanto dos princípios fundamentais, quanto dos princípios da administração pública e dos princípios gerais do sistema tributário nacional, não implicou a constitucionalização de qualquer método de interpretação em direito tributário. Aqui portanto o autor faz opção pelo método de interpretação segundo uma racionalidade ético-discursiva, de ponderação entre princípios, em “simbiose” com a interpretação sistêmica.

As teses pós-positivistas enunciadas pelo professor Ricardo Lobo Torres e às quais aqui adere, não incluem no entanto a proposta pós-positivista hermenêutica de Ronald Dworkin<sup>97</sup> para os princípios constitucionais, tampouco a metódica de concretização constitucional proposta por Friedrich Muller, também pós-positivista<sup>98</sup>, mas que propõe uma racionalidade hermenêutica para concretização da constituição – portanto do direito constitucional tributário, alternativa à racionalidade ético-discursiva com juízos de ponderação de princípios constitucionais, acenada aqui por Ricardo Lobo Torres:

---

<sup>95</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Temas de interpretação do direito tributário – normas gerais antielisivas”, RJ/SP, Renovar, 2003, p.265/266, “Fundamentos metodológicos das normas antielisivas - Interpretação valorativa”.

<sup>96</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Temas de interpretação do direito tributário – normas gerais antielisivas”, RJ/SP, Renovar, 2003, p.265/266, “Fundamentos metodológicos das normas antielisivas - Interpretação valorativa”.

<sup>97</sup> Ver Bonavides, Paulo, “Curso de direito constitucional”, SP, Malheiros, 2000, p. 247/248.

<sup>98</sup> Ibid., ibid.

*“As duas correntes teóricas acima referidas (interpretação conceitualista e interpretação econômica) caminharam para a exacerbação de suas teses, petrificando-se em posições positivistas normativistas e conceitualistas, de um lado, ou positivistas historicistas e sociológicas, de outra parte. ... O conceitualismo levou ao abandono da consideração da situação econômica e social e à convicção ingênua de que a letra da lei tributária capta inteiramente a realidade, posto que existe a plena correspondência entre linguagem e pensamento. A tal interpretação econômica transformou-se na defesa do incremento da arrecadação do Fisco, por se vincular à vertente da atividade arrecadatória do Estado. ... A partir da década de 1970, pela enorme influência exercida no pensamento ocidental pelas obras de K. Larenz e J.Rawls, altera-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, abrindo-se o campo para a reformulação das posições básicas da interpretação do direito tributário. ... A jurisprudência dos valores e a "virada kantiana", com reaproximação entre ética e direito sob a perspectiva do imperativo categórico, marcam o novo momento histórico da afirmação do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Riscos. ... Algumas teses pós-positivistas passam a ser defendidas para a superação do impasse a que fora levada a teoria da interpretação do direito tributário: a) preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo; b) ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à idéia de justiça e obtido por argumentação democrática, e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de "segurança da regra"; c) equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador; d) harmonização entre direito e*

*economia, tendo em vista que, além de a economia viver sub specie juris, ambos exibem o coeficiente ético comum; e) a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade.<sup>99</sup>” ... Do ponto de vista metodológico a ciência do direito tributário ultrapassou, a contar dos anos 70 do século XX, as visões radicais da jurisprudência dos conceitos, com a tese da preeminência do direito civil sobre o fiscal, e da jurisprudência dos interesses, com a defesa da autonomia do direito tributário e da chamada interpretação econômica. Passa a prevalecer a jurisprudência dos valores, com a preeminência dos princípios, o equilíbrio entre os poderes do Estado e a harmonização entre direito e economia.<sup>100</sup>*

O autor, reconhecendo que a positivação de princípios morais na constituição lhes proporciona juridicidade<sup>101</sup> (mas não normatividade imediata<sup>102</sup>), aponta o contratualismo, a jurisprudência dos valores e a teoria da argumentação como vertentes metódicas proceduralistas contemporâneas, a dar conta da juridicidade dos princípios morais constitucionalizados<sup>103</sup>. Embora refira-se a Niklas Luhmann, juntamente com Jürgen Habermas, como autores que descartam a possibilidade de uma teoria da justiça<sup>104</sup>, por um lado não inclui o proceduralismo de legitimação sistêmico de Luhmann nos proceduralistas contemporâneos por ele referidos, e por outro, embora acene adotar uma racionalidade argumentativa de ponderação para interpretação de princípios constitucionais<sup>105</sup>, portanto da interpretação tributária, afasta aqui igualmente os proceduralismos de Habermas e de Dworkin de sua opção metodológica ao pontuar que “... *A teoria jurídica de Habermas, de fundamentação sociológica,*

<sup>99</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Temas de interpretação do direito tributário – normas gerais antielisivas”, RJ/SP, Renovar, 2003, p.265/266, “Fundamentos metodológicos das normas antielisivas - Interpretação valorativa”.

<sup>100</sup> Ibid., p. 319/320.

<sup>101</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 162, “Os princípios fundantes da constituição orçamentária”.

<sup>102</sup> Ibid, p. 128, “Princípio e norma”.

<sup>103</sup> Ibid., p. 199/200, “A justiça orçamentária e os seus princípios constitucionais”.

<sup>104</sup> Ibid., p. 199.

<sup>105</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 87.

descamba para um certo relativismo, em razão de se concentrar em uma ética formalista do direito.<sup>106</sup>...” e que “R. Dworkin diz que a justiça “is a matter of the correct or best theory of moral and political rights”. Mas se deixa tocar pelo construtivismo, posto que deve ser afirmada pelo trabalho jurisprudencial e pela descoberta da ciência jurídica.”<sup>107</sup> Aqui ficam claros tanto sua rejeição da ética procedural de legitimação de Habermas, quanto que a visão de ciência do direito de Ricardo Lobo Torres não inclui a jurisprudência, que como a administração e a legislação tributárias atua procedimentalmente (procedimentos judicial, administrativo e legislativo), e têm no procedimento sistêmico (luhmanniano) tanto quanto no procedimento ético-discursivo (habermasiano) fases-condição de legitimação de seus atos/decisões.

Referindo-se a uma natureza instrumental, processual da justiça<sup>108</sup>, o autor abarca nesta sua opção plural simultaneamente vertentes metódicas proceduralistas de Rawls (“*justice as fairness*”), de Habermas (compreensão do direito) - embora o tenha afastado de sua opção metodológica<sup>109</sup> -, de concretização de valores<sup>110</sup> (que não identifica), e democrática (processo legislativo, administrativo e judicial)<sup>111</sup>, também não identificada. O processo de concretização de valores, por ponderação de princípios pelo autor referido<sup>112</sup>, como visto, não é identificado com Habermas ou Dworkin restando aqui, das referências do autor, a teoria da argumentação jurídica de Robert Alexy<sup>113</sup> (citado com Habermas na teoria da argumentação<sup>114</sup>) como opção metódica de concretização de valores através dos princípios constitucionais. No entanto, discordante da teoria de Alexy a desconsideração de Ricardo Lobo Torres da jurisprudência como ciência<sup>115</sup>, como vimos<sup>116</sup>, e sua a distinção entre princípios e

<sup>106</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000,, p.130, “Princípio e norma”.

<sup>107</sup> Ibid., p. 203, “Jurisprudência dos valores”.

<sup>108</sup> Ibid., p. 205, “Justiça orçamentária processual”.

<sup>109</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 130, “Princípio e norma”: “A teoria jurídica de Habermas, de fundamentação sociológica, descamba para um certo relativismo, em razão de se concentrar em uma ética formalista do direito.”

<sup>110</sup> Ibid., p. 205, “Justiça orçamentária processual”.

<sup>111</sup> Ibid., *ibid.*

<sup>112</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 87.

<sup>113</sup> Alexy, Robert, “Teoria da argumentação jurídica”, SP, Landy, 2001, e “Teoria de los derechos fundamentales”, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

<sup>114</sup> Ibid., p. 199/200, “A justiça orçamentária e os seus princípios constitucionais”.

<sup>115</sup> Alexy, Robert, “Teoria da argumentação jurídica”, SP, Landy, 2001, p. 13; também English, Karl, “Introdução ao pensamento jurídico”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1996, p. 11, e Larenz, Karl,

normas<sup>117</sup>, afirmando Lobo Torres a juridicidade dos princípios constitucionalizados, mas negando-lhes normatividade imediata: para ele, diferentemente de Alexy<sup>118</sup>, princípios não são espécies de normas<sup>119</sup>.

O processo democrático (legislativo, administrativo e judicial), também referido por Lobo Torres<sup>120</sup>, como método de trabalho e interpretação do direito constitucional financeiro/tributário, poderia ser cogitado como a pluralidade de métodos de interpretação anteriormente referida pelo autor<sup>121</sup>, embora não tenha sido por ele aqui tal pluralidade identificada ou explicitada, pois o autor, embora referindo-se a uma “pluralidade metodológica”, não cogita da sobreposição de procedimentos metódicos sistêmico (Luhmann) e argumentativo (Habermas) nos âmbitos judicial, administrativo e legislativo, espécies contemporâneas de legitimação pelo procedimento. Cogita ele, quanto aos valores (como a democracia), a sua concretização através da ponderação de princípios<sup>122</sup> jurídicos escritos ou não na constituição (racionalidade argumentativa), obtidos por dedução ou indução (racionalidade analítica) em vista de uma controvérsia sob exame<sup>123</sup>, remetendo ao decididor (o juiz) tanto a escolha dos princípios (método analítico), quanto, presumivelmente, sua ponderação (método argumentativo). Aqui possivelmente a pluralidade metodológica do autor. Nas palavras de Lobo Torres:

*“A dignidade da pessoa humana é também um dos princípios de legitimação do Estado Democrático e Social de*

---

“Metodologia da ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1997, p. 1, consideram a jurisprudência como ciência.

<sup>116</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 205, “Justiça orçamentária processual”.

<sup>117</sup> Ibid., p. 128, “Princípio e norma”.

<sup>118</sup> Alexy, Robert, “Teoria de los derechos fundamentales”, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 83.

<sup>119</sup> Também em Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 85 a 87.

<sup>120</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 205, “Justiça orçamentária processual”.

<sup>121</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário”, vol. V, “Os direitos humanos e a tributação”, 1999, p. 486

<sup>122</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 87.

<sup>123</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 88.

*Direito. É princípio moral preexistente que se positiva na Constituição, ganhando juridicidade.*<sup>124</sup>

*“... se podem apontar algumas direções fundamentais na atual reflexão sobre a justiça orçamentária: a) a da justiça contratual, na linha de Rawls e Buchanan; b) a da jurisprudência dos valores, que procura a afirmação da justiça na via de sua concretização pelos princípios (Larenz, Coing e Dworkin) ; c) a da teoria da argumentação, em que não se chega à justiça como valor, mas à justeza (Richtigkeit), fruto da comunicação e do diálogo (Habermas e Alexy). Característica comum dessas correntes é o formalismo ou procedimentalismo ("proceduralismo"). ... A obra (de J. Rawls) se caracteriza pela defesa da idéia de justiça procedural, com base no contrato social. ... Surgiram igualmente livros que negam a possibilidade de uma Teoria de Justiça, como os de J. Habermas e de Luhmann.<sup>125</sup> ... R. Dworkin diz que a justiça "is a matter of the correct or best theory of moral and political rights". Mas se deixa tocar pelo construtivismo, posto que deve ser afirmada pelo trabalho jurisprudencial e pela descoberta da ciência jurídica. ... Na teoria crítica de Habermas não há espaço para uma Teoria da Justiça, mas, apenas, para uma Teoria do Direito, que se desenvolve dentro da visão do ordenamento jurídico, As questões orçamentárias e financeiras são resolvidas a partir dos direitos fundamentais, que têm dilargados os seus limites.<sup>126</sup>”... (a justiça orçamentária processual) é, simultaneamente, processo que consubstancia as "regras do jogo" (justice as fairness de J. Rawls), processo de concretização de valores, processo democrático (legislativo, administrativo e judicial) e processo de compreensão do direito (Habermas).<sup>127</sup>”*

<sup>124</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 162, “Os princípios fundantes da constituição orçamentária”.

<sup>125</sup> Ibid., p. 199/200, “A justiça orçamentária e os seus princípios constitucionais”.

<sup>126</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 203/204, “A jurisprudência dos valores”.

<sup>127</sup> Ibid., p. 205, “Justiça orçamentária processual”.

Ricardo Lobo Torres, embora não claramente identificadas e explicitadas as linhas de seu pluralismo metodológico, deixa perceber uma distinção entre o método de interpretação do direito tributário referido aos direitos fundamentais (argumentativo, e.g. através do contraditório, próprio ao exercício da cidadania), e o método de interpretação do direito tributário referido à função fiscal, exercida primordialmente pelo estado. Este, dentro da “reserva do possível”<sup>128</sup> pode conceder subvenções, subsídios ou incentivos (pelo lado financeiro da despesa), e que dentro desta mesma racionalidade – a sistêmica, referida aos direitos econômicos e sociais<sup>129</sup> -, atuando dentro de uma “reserva do necessário” poderia – como fez com as contribuições sociais, para sustentar o sistema de seguridade social constitucionalizado em 1988 – fazer expandir as receitas derivadas (pelo lado financeiro da receita), já que com a desestatização em curso desde então o estado brasileiro viu reduzir-se as suas fontes de receitas originárias.

Sem referir-se explicitamente nesse particular a Habermas, como ele no entanto confirma a existência dos sistemas econômicos, embora não identifique como Habermas também os sistemas administrativos, ambos referidos a uma racionalidade sistêmica, luhmanniana. Assim, segundo o autor:

*“O Estado, portanto, sob a reserva do possível ou dentro das forças do orçamento, pode conceder subvenções, subsídios ou incentivos nos casos de pobreza relativa. São privilégios permitidos, que nada têm de odiosos, e que devem crescer na proporção da saúde das finanças públicas. A problemática, aqui, refoge ao tema da liberdade e dos direitos fundamentais, pois entende com o da justiça e dos direitos econômicos e sociais.”<sup>130</sup>*

---

<sup>128</sup> Torres, Ricardo Lobo, “A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal”, RJ, Renovar, 1991, p. 136, “A questão da pobreza”.

<sup>129</sup> Ibid., ibid.

<sup>130</sup> Torres, Ricardo Lobo, “A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal”, RJ, Renovar, 1991, p. 136, “Tributação e princípios”.

### 2.5.3.2. Sistemas tributários e o sistema tributário nacional

Ricardo Lobo Torres entende o sistema tributário nacional como pluralidade de sistemas, a partir de sua premissa de que a idéia de sistema deve estar ligada à visão pluralista, restando identificadas entre tais sistemas relações de continência (sistemas jurídicos) e complementaridade (sistemas de conhecimento). Embora o autor não identifique, na sua refutação desta mesma definição que enuncia, a formulação de uma concepção, plural ou não, de sistema, que se caracterize pelas relações entre seus elementos segundo um critério unificador, como propõe Canaris<sup>131</sup>, parece ser esta a que utiliza. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

*“O sistema poderia ser definido como o conjunto de elementos dotado de unidade interna, coerência lógica, ordem, ausência de contradições e independência do todo com relação às partes. Mas essa definição, por se confundir com a totalidade, não permitiria o exame científico do conceito de sistema. ... De modo que, em qualquer ramo do saber, a idéia de sistema deve estar ligada à visão pluralista. Há sempre um pluralismo de sistemas. Na vida social encontramos os sistemas jurídicos, econômicos, financeiros, estéticos etc. O sistema jurídico, por seu turno, compreende os sistemas do Direito Público e do Direito Privado. Aquele abrange os sistemas do Direito Penal, do Direito Financeiro, do Direito Processual etc. O do Direito Financeiro, contém, ao lado dos sistemas monetário e orçamentário, o sistema tributário, que também se apresenta no plural.”*<sup>132</sup>

Segundo Lobo Torres os sistemas tributários “radicam quase que por inteiro na constituição”, deixando o autor presumivelmente a se perceber também o sistema tributário nacional do CTN e os sistemas tributários dos demais entes da federação. Classifica ele os sistemas tributários em internos e externos, segundo

<sup>131</sup> Canaris, Claus Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989, p. 12.

<sup>132</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 353.

critério prescritivo/descritivo. Assim, os sistemas internos são para o autor formados pelos enunciados prescritivos de direito positivo, e o sistema externo é composto de conhecimentos descritivos enunciados nas teorias e na ciência<sup>133</sup>. Já anotado que o autor não considera ciência a jurisprudência, daí porque sua denominação de sistema interno/externo diverge da de Larenz, para quem o sistema externo é “o sistema de conceitos gerais abstratos, formado segundo as regras da lógica formal, que serve de base à sistemática de numerosas leis ...”<sup>134</sup>, enquanto que “... É característico de um tal sistema (o interno), em primeiro lugar, a existência de uma certa ordem hierárquica interna; mas, em segundo lugar, o jogo concertado, não totalmente “pré-programado”, dos diferentes princípios de igual peso nos diferentes graus de concretização”. Assim, a jurisprudência como ciência “se entende simultaneamente como pensamento “orientado a valores” e pensamento sistemático”<sup>135</sup>, abrange os sistemas externo e interno de Larenz, enquanto estaria a jurisprudência apenas no sistema interno proposto por Ricardo Lobo Torres. Em certo momento da exposição, afastando das cogitações subseqüentes a distinção inicialmente feita entre sistemas objetivo e científico<sup>136</sup>, classifica os sistemas tributários, segundo um critério jurídico-político, em sistema tributário nacional, sistema tributário federado, e sistema internacional tributário, a partir dos textos dos artigos da constituição de 88, critério este que enseja a seguir a abordagem descritiva de tais sistemas. Do ponto de vista de um método de trabalho em direito constitucional tributário, a perspectiva sistêmica do autor alcança até a sua distinção entre sistemas interno e externo do direito tributário:

*“ ... os sistemas tributários no Brasil radicam quase que por inteiro na Constituição. No próprio texto fundamental aparecem exhaustivamente organizados e sistematizados os tributos, de tal forma que ao legislador infraconstitucional compete dar-lhes normatividade ou atualização através das normas de nível ordinário.”<sup>137</sup> ... Quanto ao tema da classificação*

<sup>133</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 355.

<sup>134</sup> Larenz, Karl, “Metodologia da ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1997, p. 622.

<sup>135</sup> Ibid., p. 697.

<sup>136</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 355.

<sup>137</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 353/354.

*dos sistemas tributários, deve ser observado ainda que, do ponto de vista estrutural, podem eles ser considerados como sistemas objetivos ou científicos. Sistemas objetivos (ou sistemas internos) são os que abrangem as normas, a realidade, os conceitos e os institutos jurídicos referentes aos tributos incidentes sobre a riqueza nacional e internacional e a sua partilha entre as pessoas jurídicas de direito público; Sistemas científicos (ou sistemas externos) são os que se consubstanciam no conhecimento, na ciência, no conjunto de proposições sobre o sistema objetivo, no discurso sobre a própria ciência, e que se inserem na Teoria da Constituição Tributária, na Teoria do Sistema Tributário Nacional, na Teoria do Federalismo Fiscal ou na Ciência do Direito Internacional Tributário. Não distinguiremos, doravante, salvo referência expressa, entre os aspectos objetivo e científico dos sistemas, seja por motivo didático, seja porque devem ser vistos conjuntamente, seja porque as mesmas palavras (ex: Direito Constitucional Tributário) expressam simultaneamente as duas visões do sistema.<sup>138</sup> ... O sistema tributário nacional é o que se estrutura de acordo com a base econômica da incidência, independentemente de considerações sobre a pessoa jurídica titular da competência impositiva. Desenha-o inicialmente a CF, que prevê a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145), de empréstimos compulsórios (art. 148) e de contribuições sociais, econômicas e profissionais (art. 149). Complementa-o o CTN, que, publicado sob a égide da Emenda Constitucional no. 18, de 1965, adotou topograficamente o critério de sistematizar os tributos de acordo com a sua base econômica. O sistema tributário nacional se completa com a legislação ordinária baixada pela União, Estados e Municípios.<sup>139</sup> ... O sistema tributário nacional há que se afinar perfeitamente com os valores e os princípios constitucionais,*

<sup>138</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p.355.

<sup>139</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 355.

*máxime com os da capacidade contributiva, custo/benefício, desenvolvimento econômico e economicidade. ... Deve também se harmonizar com o sistema tributário internacional e com o do federalismo fiscal.<sup>140</sup>... “O sistema tributário federado se estrutura a partir da consideração da pessoa jurídica titular da competência impositiva. É o sistema do federalismo fiscal, ou da partilha tributária, ou da discriminação de rendas, expressões que podem ser tomadas como sinônimos. ... A sistematização dos tributos no federalismo fiscal tem, do ponto de vista jurídico, o objetivo de proceder à separação e à pulverização do poder tributário.<sup>141</sup>... ... O sistema internacional tributário compreende as incidências sobre o patrimônio, a renda e a circulação de bens referidos às relações entre cidadãos e empresas em diversos países ou, sob a perspectiva estatal, entende com a partilha da riqueza universal entre as diversas soberanias. ... não postula uma fonte legislativa superior ou um foco único de irradiação de validade jurídica, que simultaneamente fundamente as duas ordens - a internacional e a interna. Legitimam-no os valores supranacionais como a liberdade, os direitos humanos, a razão, a justiça e os princípios constitucionais tributários alcançados e garantidos pela via do processo, do contrato e do consenso. Fundamenta-se não mais em teorias como as do primado do direito internacional, mas no direito de cooperação e na integração econômica, entendido como efetiva colaboração e coordenação entre os Estados. ... Embora a CF não seja ampla e minuciosa com referência aos sistemas internacionais, contém as regras e os conceitos básicos para a cooperação e a integração fiscais, para a eficácia dos princípios gerais da tributação e para a garantia da liberdade, além de trazer normas específicas sobre o ajustamento internacional em torno de alguns impostos (ICMS, causa mortis, ISS). ... A integração internacional entre os diversos sistemas*

<sup>140</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 356.

<sup>141</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 357.

*tributários soberanos é obtida, respeitadas as normas fundamentais da Constituição, através dos tratados e convenções que evitem a bitributação. ... Importantíssima para a integração fiscal é a participação em órgãos supranacionais. Os países europeus estão procurando a sua identidade fiscal no âmbito da Comunidade Econômica Européia, dotada de instrumentos de natureza constitucional que vêm conseguindo a unificação de diversos tributos, principalmente do imposto sobre o valor acrescido.<sup>142</sup>”*

Lobo Torres enuncia como as principais características do sistema tributário nacional, características sistêmico-econômicas de racionalidade, embora, como visto, não as avance em um itinerário, um método de trabalho de interpretação/concretização do sistema, referindo-se em certo ponto de sua exposição aos sistemas tributários como “*mais heurísticos que normativos*”<sup>143</sup>:

*“... As principais características do sistema tributário nacional são: a) racionalidade econômica consistente no ajustamento a substratos econômicos perfeitamente diferenciados, de modo a se evitem as superposições de incidência sobre fatos econômicos idênticos e a se eliminarem os vínculos a critérios jurídico-formais ou à técnica de arrecadação; b) a facilidade de fiscalização e arrecadação, que minimize os custos da cobrança.”<sup>144</sup>*

### **2.5.3.3. Princípios constitucionais financeiros/tributários**

O autor distingue valores, princípios e regras jurídicas (ou normas de direito). Nesta sua distinção, princípios jurídicos, implícitos ou explícitos, não são

<sup>142</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 362/363.

<sup>143</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 354.

<sup>144</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 355/356.

normas, propondo ele inicialmente como critério para classificá-los a sua ligação às idéias de justiça, segurança, ou à legitimidade da ordem financeira<sup>145</sup>. Expõe uma escala de concretização que parte dos valores, passa aos princípios e subprincípios jurídicos e se realiza nas regras jurídicas, embora nesta formulação estejam estas subordinadas aos princípios e aos valores, expressos ou implícitos. A principiologia do autor distingue princípios de regras ou normas de direito pela possibilidade de sua ponderação diferenciada referida a um “interesse emergente”<sup>146</sup>. Mas antes de itinerar um método de trabalho que explicitasse como se legitimam procedimentalmente as decisões jurídicas, como na teoria da argumentação jurídica de Alexy<sup>147</sup>, a seguir o autor adere à principiologização do que seria procedimento de valoração, como a razoabilidade, que já então “transcende esse aspecto hermenêutico para se situar no plano abstrato de uma lógica do razoável”<sup>148</sup>, e a ponderação, que igualmente “desborda o campo específico da metodologia e da aplicação do direito para ganhar foros de princípio jurídico”<sup>149</sup>:

Princípios “... *podem também existir implicitamente no ordenamento jurídico, sem dicção normativa, como acontece com o princípio da proteção da confiança do contribuinte ou da boa fé, sem que por isso percam a sua eficácia. ... Alguns são princípios tributários (anterioridade, capacidade contributiva) e outros, orçamentários (não-afetação, universalidade etc.). Preferimos classificá-los conforme estejam vinculados a uma das idéias básicas do direito - justiça (e equidade) e segurança jurídica - ou à própria legitimidade da ordem financeira. ... Os princípios, sendo enunciados genéricos que quase sempre se expressam em linguagem constitucional ou legal, estão a meio passo entre os valores e as regras na escala da concretização do direito e com eles não se confundem. ... Os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores*”

<sup>145</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 86.

<sup>146</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 126.

<sup>147</sup> Alexy, Robert, “Teoria da argumentação jurídica”, SP, Landy, 2001.

<sup>148</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 127.

<sup>149</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 126.

*jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a adquirir concretidade normativa e ganham expressão escrita. Mas os princípios ainda comportam grau elevado de abstração e indeterminação. Alguns se subordinam à idéia de justiça (capacidade contributiva, economicidade etc.) e outros, à de segurança (legalidade, irretroatividade etc.). Abrem-se para a ponderação, conseqüência da dimensão de peso que possuem. ... A regra jurídica - ou norma de direito, como preferem outros - ocupa o lugar seguinte no processo de concretização do direito financeiro, subordinando-se sucessivamente ao subprincípio, ao princípio e ao valor. Tem grau maior de concretidade e pouca abstração e é atributiva de direito e deveres.<sup>150</sup> ... o que caracteriza os princípios jurídicos e os distingue das regras é a possibilidade de entrarem no jogo de ponderação, no qual o princípio com maior peso diante do interesse emergente tem preponderância sobre o de menor peso. Mas a ponderação desborda o campo específico da metodologia e da aplicação do direito para ganhar foros de princípio jurídico. O princípio da ponderação conduz à escolha dos princípios que devem prevalecer diante dos interesses sociais em ebulição. ... O princípio da razoabilidade... transcende esse aspecto hermenêutico para se situar no plano abstrato de uma lógica do razoável.”<sup>151</sup>*

Como para Ricardo Lobo Torres princípios não são normas jurídicas, eles apenas informam a criação, interpretação e aplicação das normas jurídicas. Assim, sem normatividade os princípios jurídicos, e podendo ser explícitos ou implícitos, deduzidos a partir de valores, ou induzidos a partir das normas ou sentenças (que tampouco são normas para o autor, não admitindo portanto normas-decisão), não podem ser aplicados, somente podem ser enunciados, conhecidos, tanto pelos operadores do direito, os titulares de funções de estado,

---

<sup>150</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 85 a 87

<sup>151</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 126/127.

para sua concretização através da aplicação das normas, quanto pelos teóricos desta ciência do direito, como o autor.

Daí porque não itinere Lobo Torres quanto aos princípios de direito financeiro/tributário um método de trabalho, dando-os a conhecer apenas descritivamente, e não concretizados em uma norma-decisão<sup>152</sup>, que demandaria uma explicitação do itinerário percorrido, como na proposta de metódica jurídica de Friedrich Müller (mais distante do quadro de referências teóricas do autor), ou sua justificação, como na teoria da argumentação jurídica de Alexy e na proposta de legitimação pelo procedimento de Habermas (autores mais referidos por Ricardo Lobo Torres, mas cujo quadro de referências teórico-metódico é incompatível, como vimos<sup>153</sup>):

*“Os princípios gerais do orçamento são os enunciados genéricos que informam a criação, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas orçamentárias..<sup>154</sup>... O estudo dos princípios constitucionais deve seguir na esteira das posições firmadas a respeito dos valores e das idéias do direito. ... A atual filosofia do direito vem chamando a atenção para o fato de que houve a incorporação dos valores e do próprio direito natural ao ordenamento jurídico democrático pela intermediação dos princípios constitucionais... Essa vinculação dos princípios aos valores não significa que possam eles ser deduzidos destes more geometrico. A verdade é que os princípios jurídicos tanto se afirmam por dedução, a partir dos valores, como por indução, a partir das normas e das sentenças, sem que daí se possa extrair o corolário da normatividade do fático..<sup>155</sup> ... ..“Os princípios constitucionais orçamentários também não se confundem com as*

<sup>152</sup> Grau, Eros, “Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”, SP, Malheiros, 2003, p. 92, e Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho em direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 64.

<sup>153</sup> Quanto a Habermas e sua proposta de legitimação pelo procedimento, Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 130, “Princípio e norma”, e quanto a Alexy, também a desconsideração da jurisprudência como ciência por Lobo Torres.

<sup>154</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 121/122, “Valores e princípios constitucionais orçamentários”.

<sup>155</sup> Ibid., p. 123 a 125.

*normas. Ocupam posição intermediária: têm menor grau de abstração que os valores; mas, relativamente às normas, são dotados de maior generalidade e indeterminação. Os princípios não se confundem com as normas porque não possuem a estrutura destas, vale dizer, não se desdobram em hipótese e conseqüências nem permitem a subsunção direta de casos específicos. Também se estremam porque, não colocando conseqüências jurídicas para a conduta, os princípios gerais nem decorrem de uma fonte formal nem são fontes do direito, senão que fornecem a orientação para as fontes. ... A distinção entre princípio e norma é fundamental na problemática do orçamento, eis que todas as políticas públicas e sociais, firmadas a partir de princípios e diretivas constitucionais, necessitam de normas criadoras de obrigações para o Estado e de normas orçamentárias que autorizam as despesas respectivas.<sup>156</sup>”*

O professor Ricardo Lobo Torres não adota a distinção entre princípios e diretivas, embora as enuncie e sublinhe sua importância, propondo uma hierarquização apriorística de peso específico dos princípios, sem possibilidade de ser fixada senão por escolhas político-programáticas – e não decisões jurídicas.

Tal distinção pode no entanto ter lugar para a escolha da racionalidade a ser encetada em questões jurídicas: no exercício das funções de estado, tem lugar necessariamente o procedimento-condição sistêmico (luhmanniano) que visa legitimar a ação/decisão que lhe resultará (no exemplo referido, o equilíbrio econômico, que através do sistema macroeconômico, da economia política, regula as ações e decisões governamentais); quanto aos princípios constitucionais, se invocados no curso de formação daquele ato/decisão fariam ingressar fosse a racionalidade procedimental argumentativa proposta por exemplo por Alexy, fosse a racionalidade procedimental hermenêutico-fenomenológica de Friedrich Müller, para aperfeiçoar a legitimação daquele ato/decisão:

---

<sup>156</sup> Ibid., p. 128 a 130, “Princípio e norma”.

... “No auge do Estado de Bem-estar Social, U. Scheuner escreveu importante estudo em que afirmava que os objetivos do Estado (*Staatszielbestimmungen*) são um especial subcaso da categoria dos princípios constitucionais, pois, embora possuam também normatividade, têm um campo de abrangência e de significação jurídica menores; visam precipuamente a orientar e dirigir a ação imediata do Estado intervencionista, pelo que não se confundem com os grandes princípios constitucionais; por exemplo, a exigência de equilíbrio econômico (art. 109 da Constituição de Bonn) se colocaria entre as diretivas constitucionais. ... Não adotaremos a distinção no decurso desta obra, embora reconheçamos que tem grande funcionalidade para minimizar a importância que os utilitaristas atribuíram à *policy*, elevando-a a princípio hierarquicamente superior, e para estreimar o programa constitucional do programa partidário em que muita vez se dilui. Parece-nos que o relacionamento entre os princípios e as políticas constitucionais pode se resolver pela hierarquização de todos os princípios, neles incluindo-se, com peso específico, os decorrentes da idéia de utilidade. ... Examinaremos, portanto, em conjunto, sob o mesmo título de princípios constitucionais orçamentários, ou seja, dentro de uma ótica pluralista, assim os princípios vinculados à justiça e à segurança jurídica como as políticas, diretivas ou finalidades decorrentes da idéia de utilidade.<sup>157</sup>”

#### **2.5.3.4. Conclusões parciais**

##### **2.5.3.4.1. Quanto à visão de ciência do direito tributário, método e interpretação em direito financeiro e tributário:**

Registrando o autor que adota ao pluralismo metodológico e de valores na interpretação das imunidades tributárias (limitações ao poder de tributar

---

<sup>157</sup> Ibid., p. 125 a 127, “Princípios e diretivas”.

constitucionalizadas), parece ele pontuar filosoficamente com Gisele Cittadino, referida a Habermas<sup>158</sup>. No entanto, Lobo Torres refuta o procedimento de legitimação ético-discursiva proposto por Habermas<sup>159</sup>, também a teoria da argumentação jurídica de Alexy<sup>160</sup>, e a hermenêutica jurídica de Ronald Dworkin<sup>161</sup>, referindo-se descritivamente, quanto à concretização de valores, a uma distinção por níveis de concretude entre valor, princípio, sub-princípio e regra/norma jurídica<sup>162</sup>, e não a métodos de trabalho para a sua concretização. Na noção de ciência de Ricardo Lobo Torres não há lugar para a jurisprudência, daí porque seu método de trabalho, que concretizaria os valores, princípios, subprincípios e normas jurídicas pelo autor referidos, não é por ele cogitado: porque para o autor a jurisprudência não é ciência, não teria método próprio de trabalho. A ciência do direito tributário de Ricardo Lobo Torres é descritiva de objetos de conhecimento pelos sujeitos de conhecimento – os cientistas do direito, através do método analítico.

#### **2.5.3.4.2. Quanto à concepção de sistema tributário nacional:**

Ainda dentro desta visão pluralista - identificadas relações de continência (sistemas jurídicos) e complementaridade (sistemas de

<sup>158</sup> Cittadino, Gisele, “Pluralismo, direito e justiça distributiva – elementos da filosofia constitucional contemporânea”, RJ, Lumen Júris, 2000, p. 170: “Habermas, como vimos, toma o pluralismo – tanto o da diversidade das concepções sobre o bem, como o da multiplicidade das identidades sociais – como a marca das democracias contemporâneas. A identidade pós-convencional é fruto, portanto, da inexistência de visões éticas, religiosas ou tradicionais de mundo que possam configurar um sistema de valores compartilhados capaz de estabelecer um consenso básico entre os cidadãos. O pluralismo social, o pluralismo cultural e o pluralismo dos projetos pessoais de vida transformam a modernidade em um mundo desencantado onde os indivíduos relacionam-se entre si enquanto estranhos”.

<sup>159</sup> “A teoria jurídica de Habermas, de fundamentação sociológica, descamba para um certo relativismo, em razão de se concentrar em uma ética formalista do direito” (Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p.130, “Princípio e norma”).

<sup>160</sup> Discordante da teoria de Alexy a desconsideração de Ricardo Lobo Torres da jurisprudência como ciência (nota 120, supra), como vimos (nota 121, supra), e sua a distinção entre princípios e normas (nota 122, supra), afirmando Lobo Torres a juridicidade dos princípios constitucionalizados, mas negando-lhes normatividade imediata: para ele, diferentemente de Alexy (nota 123, supra), princípios não são espécies de normas (nota 124, supra).

<sup>161</sup> “R. Dworkin diz que a justiça “is a matter of the correct or best theory of moral and political rights”. Mas se deixa tocar pelo construtivismo, posto que deve ser afirmada pelo trabalho jurisprudencial e pela descoberta da ciência jurídica.” (Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 203, “Jurisprudência dos valores”).

<sup>162</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 85 a 87.

conhecimento), Lobo Torres propõe um modelo plural de sistema tributário nacional, que se completa com a legislação ordinária, classificando-os (os sistemas tributários, porque no plural) inicialmente em internos (ou objetivos) e externos (ou científicos), segundo o critério prescritivo/descritivo que, contra a classificação de sistemas jurídicos interno /externo de Larenz<sup>163</sup>, logicamente exclui a jurisprudência, de seu sistema científico<sup>164</sup>. Possivelmente por isso abandona esta classificação de sistemas tributários interno /externo, objetivo/científico, tendo-os já então como mais heurísticos que normativos<sup>165</sup>. Formula Lobo Torres ainda uma classificação jurídico-política dos sistemas tributários em sistema tributário nacional, sistema tributário federado, e sistema internacional tributário, seguindo-se abordagem descritiva de tais sistemas. Quanto ao primeiro, o sistema tributário nacional, caracteriza-o Lobo Torres pela sua predominante racionalidade econômico-financeira<sup>166</sup>, mas não avança em itinerar como esta preponderante característica manifesta-se racionalmente seja no processo político, administrativo ou judicial tributário, face aos fatos, normas, interesses ou a pluralidade de valores a que se refere no campo das imunidades tributárias do sistema tributário nacional: a racionalidade econômica, como sabemos, é sistêmica, e a reconhece Habermas.

Do ponto de vista de um método de trabalho em direito constitucional tributário, a perspectiva sistêmica do autor avança até a sua distinção entre sistemas interno e externo, e por um método analítico propõe uma classificação jurídico-política do sistema tributário nacional.

#### **2.5.3.4.3. Quanto aos princípios constitucionais financeiros/tributários**

O autor distingue valores, princípios e regras jurídicas (ou normas de direito). Nesta sua distinção, princípios jurídicos, implícitos ou explícitos, não são normas, propondo ele inicialmente como critério para classificá-los a sua ligação

<sup>163</sup> Ver notas 51 e 52 supra.

<sup>164</sup> Ver nota 50 supra.

<sup>165</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ/SP, Renovar, 2004, p. 354.

<sup>166</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ/SP, Renovar, 2004, p.355/356.

às idéias de justiça, segurança, ou à legitimidade da ordem financeira<sup>167</sup>. A principiologia do autor distingue princípios (expressos ou implícitos) de regras ou normas de direito pela possibilidade de sua ponderação diferenciada referida a um “interesse emergente”<sup>168</sup>. Mas antes de itinerar um método de trabalho que explicitasse como se legitima a ordem jurídica, o que seria de se esperar na concretização dos valores, através dos princípios, procedimentalmente nas decisões jurídicas, como na teoria da argumentação jurídica de Alexy<sup>169</sup>, a seguir o autor adere à principiologização do que seria procedimento de valoração, como a razoabilidade, que já então “transcende esse aspecto hermenêutico para se situar no plano abstrato de uma lógica do razoável”<sup>170</sup>, e a ponderação, que igualmente “desborda o campo específico da metodologia e da aplicação do direito para ganhar foros de princípio jurídico”<sup>171</sup>: converte procedimento em conceito, para descrevê-lo em seu modelo de ciência do direito.

Como para Ricardo Lobo Torres princípios não são normas jurídicas, eles apenas informam a criação, interpretação e aplicação das normas jurídicas. Assim, sem normatividade os princípios jurídicos, e podendo ser explícitos ou implícitos, deduzidos a partir de valores, ou induzidos a partir das normas ou sentenças (que tampouco são normas para o autor, não admitindo portanto normas-decisão), não podem ser aplicados, somente podem ser enunciados, conhecidos, tanto pelos operadores do direito, os titulares de funções de estado, para sua concretização através da aplicação das normas, quanto pelos teóricos desta ciência do direito, como o autor.

Daí porque não itinare Lobo Torres quanto aos princípios de direito financeiro/tributário um método de trabalho, dando-os a conhecer apenas descritivamente, e não concretizados em uma norma-decisão<sup>172</sup>, que demandaria uma explicitação do itinerário percorrido, como na proposta de metódica jurídica de Friedrich Müller (mais distante do quadro de referências teóricas do autor), ou sua justificação, como na teoria da argumentação jurídica de Alexy e na proposta de legitimação pelo procedimento de Habermas (autores mais referidos por

<sup>167</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 86.

<sup>168</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 126.

<sup>169</sup> Alexy, Robert, “Teoria da argumentação jurídica”, SP, Landy, 2001.

<sup>170</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 127.

<sup>171</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, RJ-SP, Renovar, 2004, p. 126.

<sup>172</sup> Grau, Eros, “Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”, SP, Malheiros, 2003, p. 92, e Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho em direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 64.

Ricardo Lobo Torres, mas cujo quadro de referências teórico-metódico é incompatível, como vimos<sup>173</sup>).

O professor Ricardo Lobo Torres não adota a distinção entre princípios e diretivas, embora as enuncie e sublinhe sua importância, propondo uma hierarquização apriorística de peso específico dos princípios<sup>174</sup> que não tem possibilidade de ser fixada senão por escolhas político-programáticas – e não decisões jurídicas. No entanto a distinção entre princípios e diretivas pode apontar distintos procedimentos, métodos de trabalho em direito financeiro/tributário nas esferas legislativa, administrativa e judicial, posto que a racionalidade sistêmica econômico-financeira é diretiva da ação do estado fiscal, que é regulada por procedimentos sistêmicos, eventualmente problematizados em procedimentos ético-discursivos por impugnação do cidadão. No exercício das funções de estado, tem lugar necessariamente o procedimento-condição sistêmico (luhmanniano) que visa legitimar a ação/decisão que lhe resultará (no exemplo referido, o equilíbrio econômico, que através do sistema macroeconômico, da economia política, regula as ações e decisões governamentais); quanto aos princípios constitucionais, se invocados no curso de formação daquele ato/decisão fariam ingressar fosse a racionalidade procedimental argumentativa proposta por exemplo por Alexy, fosse a racionalidade procedimental hermenêutico-fenomenológica de Friedrich Müller, para aperfeiçoar a legitimação daquele ato/decisão, e tornar explícito o itinerário de racionalidade percorrido, para previsibilidade e controlabilidade desses mesmos atos/decisões, cientificizando-os.

---

<sup>173</sup> Quanto a Habermas e sua proposta de legitimação pelo procedimento, Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 130, “Princípio e norma”, e quanto a Alexy, também a desconsideração da jurisprudência como ciência por Lobo Torres.

<sup>174</sup> Torres, Ricardo Lobo, “Tratado de direito financeiro e tributário – vol. V – O orçamento na constituição”, RJ/SP, Renovar, 2000, p. 125 a 127, “Princípios e diretivas”.