

Marcos Antonio Bezerra Brito

**Apontamentos sobre métodos de trabalho
em direito constitucional tributário:**

O sistema constitucional tributário na visão
de ciência do direito de autores e
decididores

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

DEPARTAMENTO DE DIREITO
Programa de Pós-Graduação em Teoria Geral do
Estado e Direito Constitucional

Rio de Janeiro
Abril de 2005

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.



Marcos Antonio Bezerra Brito

**Apontamentos sobre métodos de trabalho em direito
constitucional tributário:
O sistema constitucional tributário na visão de ciência do direito de
autores e decisores**

Dissertação de Mestrado

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Teoria Geral do Estado e Direito Constitucional do Departamento de Direito da PUC-Rio.

Orientador: Prof. José Ribas Vieira

Rio de Janeiro
Abril de 2005



Marcos Antonio Bezerra Brito

**Apontamentos sobre métodos de trabalho em direito
constitucional tributário
O sistema constitucional tributário na visão de ciência de autores e
decididores**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Teoria Geral do Estado e Direito Constitucional do Departamento de Direito da PUC-Rio. Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo assinada.

Prof. José Ribas Vieira

Orientador
Departamento de Direito – PUC-Rio

Prof. Ricardo Lobo Torres

Departamento de Direito – PUC-Rio

Prof. Fernanda Duarte Lopes Lucas da Silva

Universidade Gama Filho

Prof. João Pontes Nogueira

Vice-Decano de Pós-Graduação do Centro de
Ciências Sociais da PUC-Rio

Rio de Janeiro, 3 de abril de 2005

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial do trabalho sem autorização da universidade, do autor e do orientador.

Marcos Antonio Bezerra Brito

Graduou-se em Direito na UFF (Universidade Federal Fluminense) em 2002. É professor de Direito Tributário da FESO (Fundação Educacional da Serra dos Órgãos – Teresópolis – RJ), diplomado pela Escola Superior de Guerra do Ministério da Defesa, e Auditor Fiscal da Receita Federal.

Ficha catalográfica

Brito, Marcos Antonio Bezerra

Apontamentos sobre métodos de trabalho em direito constitucional tributário: o sistema constitucional tributário na visão da ciência do direito de autores e dicididores / Marcos Antonio Bezerra Brito ; orientador: José Ribas Vieira. – Rio de Janeiro : PUC-Rio, Departamento de Direito, 2005.

155 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Direito .

Inclui referências bibliográficas

1. Direito – Teses. 2. Sistemas jurídicos. 3. Sistema constitucional tributário. 4. Direito constitucional. I. Vieira, José Ribas. II. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Departamento de Direito. III. Título.

CDD: 340

Ao Estado Brasileiro e à Igreja Católica,
pela educação, o civismo, e esta
oportunidade.

Agradecimentos

Aos meus pais,
íntimos, intelectuais e espirituais,
da infância em casa, da juventude nas escolas, e deste início de maturidade na
academia.

Resumo

Brito, Marcos Antonio Bezerra; Vieira, José Ribas. **Apontamentos sobre métodos de trabalho em direito constitucional tributário: o sistema constitucional tributário na visão de ciência do direito de autores e decididores**. Rio de Janeiro, 2005. 140 p. Dissertação de Mestrado – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

O propósito de identificar métodos de trabalho em direito constitucional tributário referidos ao sistema tributário nacional é a justificação deste trabalho, que buscou referências de análise, de compreensão e de cotejo dos autores e decididores do sistema tributário nacional estudados itinerando as orientações de Friedrich Müller, Konrad Hesse, Karl Larenz, Klaus-Wilhelm Canaris, Jürgen Habermas, Niklas Luhmann, Robert Alexy, Humberto Bergmann Ávila e Eros Roberto Grau. Para identificar métodos de trabalho em direito constitucional tributário referidos ao sistema tributário nacional percorremos as noções de sistema jurídico, de sistema constitucional, de sistema tributário, e uma visão contemporânea de ciência do direito, na qual a legitimação do direito passou ao procedimento decisório em que o direito é posto, pela legislação, administração e jurisdição, portanto não mais pressuposta como uma vontade legítima ínsita ao texto da norma ou fixada num instante do passado pelo elaborador desse texto, resultando o direito legitimado apenas pela interpretação de textos de normas. Então via legitimadora do direito, cabe tornar os procedimentos decisórios itinerários que permitam previsibilidade e controlabilidade das decisões. Este o procedimento, itinerário de decidir, método de ciência do direito no estudo buscado. Para tanto estudamos a proposta de legitimação do direito pelo procedimento ético-argumentativo de Jürgen Habermas, desdobrado nas teorias da argumentação jurídica, como a de Robert Alexy, e a proposta de legitimação do direito pelo procedimento sistêmico de Niklas Luhmann, que serve à metódica de direito constitucional de Friedrich Müller. Notadamente no direito tributário brasileiro, em que o sistema é de antemão diferenciado pela constituição – o sistema tributário nacional -, as relações entre seus elementos – as normas tributárias - são já fixadas, diferentemente dos sistemas jurídicos que se formam

apenas a partir de coletâneas de decisões, de casos, das quais se inferem seus princípios identificadores e unificadores, porque não diferenciados por fixação constitucional. Daí que o procedimento de legitimação da atuação do estado no exercício de sua função fiscal seja de início o procedimento sistêmico, e não o procedimento ético-argumentativo: permeiam a emergência de um e outro procedimentos de legitimação do direito tributário a função fiscal do estado e a cidadania. Este o referencial inicial para a identificação de métodos de trabalho em direito constitucional tributário nas obras de autores brasileiros e na jurisprudência constitucional tributária.

Palavras-chave

Jurisdição constitucional tributária, função fiscal, sistema jurídico, sistema tributário nacional, metódica jurídica, interpretação, concretização, racionalidade analítica, racionalidade ético-discursiva, hermenêutica jurídica.

Zusammenfassung

Brito, Marcos Antonio Bezerra; Vieira, José Ribas. **Linien über Arbeitsmethoden des Verfassungssteuerrechts: das Verfassungssteuerrecht System in das Begriff des Rechtswissenschafts von Autoren und Richter.** Rio de Janeiro, 2005. 140 S. Magiesterarbeitsschreibung – Departament des Rechts, Pontificia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

Das Vorhaben der Arbeitsmethoden des Verfassungssteuerrechts im Verbindung mit dem Nationalen Steuersystem zu identifizieren ist die Rechtfertigung dieses Werkes. Darin suchte man Analytische Referenzen, Verständnis und Vergleich der Autoren und Richter des Nationalen Steuer Systems laut der Anleitungen von Friedrich Müller, Konrad Hesse, Karl Larenz, Klaus-Wilhelm Canaris, Jürgen Habermas, Niklas Luhmann, Robert Alexy, Humberto Bergmann Ávila und Eros Roberto Grau. Um Arbeitsmethoden des Verfassungssteuerrechts in Verbindung mit dem Nationalen Steuern System zu identifizieren, haben wir die Begriffe von Juristischensystem, Verfassungssystem, Steuersystem und eine heutige Auffassung der Rechtswissenschaft, in die die Legitimation des Rechtes auf Entscheidungsverfahren, wo das Recht bei dem Gesetz, der Verwaltung und der Jurisdiktion gestellt ist, also nicht mehr als ein Legitimer Wille in den selbst Texte die Norm voraussetzt oder in einem Moment der Vergangenheit für den Gesetzgeber bestimmt war, so, dass das legitimierte Recht das erste Resultat der Interpretation der Norm ist. So soll dieses rechtfertigende Mittel des Rechtes das Entscheidungsverfahren, dass Voraussichtlichkeit und die Möglichkeit eine Eintscheidung zu kontrollieren erlaubt. Das ist ein Weg für die Entscheidung und Methode der Rechtswissenschaft im dieser Arbeit. Also studieren wir die Beantragung von Rechtslegitimation durch ein ethisches discursives Verfahren von Jürgen Habermas, dass in die Theorien der juristischen Argumentation, wie zum Beispiel die Theorie von Robert Alexy und die Beantragung der Rechtslegitimation durch das systematische Verfahren von Niklas Luhmann, in welches der Verfassungsrechtmethodik von Friedrich Müller benutzt ist, gefaltet ist. Im brasilianische Steuerrecht, wo das System in der Verfassung differenziert wird – das Nationalen Steuersystem –, die Verbindungen zwischen den Elementen - die

steuerliche Norme – werden schon befestigt, verschiedenlich als die juristische Systeme, die erst durch Entscheidungen, durch Fälle gebildet werden. Von diesen Fälle, ist die Staat Steuerungs Legitimation von systematischen Verfahrens als ein ethisches diskursives Verfahren vorzuziehen ist: die steuerliche Funktion und das Bürgerrecht die Beantragungen des Steuerrechts Legitimations Auftauchen dazwischenkommen. Das ist der erste Bezug um die Arbeitsmethoden des Verfassungssteuerrechts in den Werken brasilianischer Autoren und in der Verfassungssteuersjurisprudenz.

Schlüsselworte

Verfassungssteuerrecht Jurisdiktion, steuerliche Funktion, juristisches System, das Nationalen Steuersystem, juristische Methodik, Interpretations/Auslegung, Konkretisierung/Veranschaulichung, analytische Rationalität, ethische Rationalität des Diskurs, juristische Hermeneutik.

Sumário

Introdução	15
Itinerário de estudo	17
Capítulo I – O direito tributário brasileiro sistematizado pela legislação constituinte	
Sistemas, sistemas jurídicos, e sistema tributário nacional	
I: a jurisprudência como prática de ciência e como ciência prática	23
1.1. O problema da legitimação das valorações e da construção do sistema constitucional tributário jurídico/normativo: procedimento sistêmico e procedimento ético-discursivo	25
1.1.1. O problema da densidade valorativa dos princípios constitucionais legislados	26
1.1.2. Meios de legitimação da atuação do estado em sua função fiscal: procedimento sistêmico e procedimento ético-discursivo	28
1.1.2.1. A legitimação do direito pelo procedimento sistêmico luhmanniano	28
1.1.2.2. Legitimação do direito pelo procedimento ético-discursivo habermasiano e os diferentes estágios das sociedades organizadas ocidentais contemporâneas	34
1.2.3. Metodica jurídica constitucional e o sistema tributário	38
1.2.3.1. O sistema tributário brasileiro e sua diferenciação constitucionalizada pela legislação	38
1.2.3.2. A proposta de metodica estruturante de Friedrich Müller e a concretização do sistema tributário nacional	40
1.2.3.3. O trabalho hermenêutico-fenomenológico no processo de concretização do sistema tributário nos “ <i>hard cases</i> ”	45
1.2. Noções de conjunto, sistema e estrutura constitucional tributária	51
1.2.1. As noções instrumentais conjunto, sistema e estrutura de normas jurídicas	50
1.2.2. O itinerário dos juízos tributários do cidadão e do decisor estatal	53
1.2.3. O sistema constitucional tributário legislado	54

Capítulo II - O sistema e os princípios constitucionais tributários no método e na visão de ciência de autores brasileiros	57
2.1. Introdução	58
2.2. Alcance e representatividade da amostra	59
2.3. O “Sistema e princípios constitucionais tributários”: Direito, ciência, sistema e princípios constitucionais tributários na visão de Paulo de Barros Carvalho	60
2.3.1. Formação acadêmica	60
2.3.2. Trajetória profissional	60
2.3.3. Quadro teórico	60
2.3.3.1. Direito, ciência do direito, sistema normativo, sistema jurídico e o sistema tributário nacional	60
2.3.3.2. A linguagem do direito e da ciência do direito de Paulo de Barros Carvalho	64
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	65
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	67
2.4. O direito, a ciência, o sistema e os princípios constitucionais tributários na perspectiva de Sacha Calmon Navarro Coelho	71
2.4.1. Formação acadêmica	71
2.4.2. Trajetória	71
2.4.3. Quadro teórico	71
2.4.3.1. Quanto ao direito, a ciência do direito e o direito-sistema	71
2.4.3.2. O direito como objeto da ciência, os sistemas normativos e os sistemas de normas jurídicas	74
2.4.3.3. Conclusões parciais	78
2.5. O direito, a ciência, o sistema e os princípios constitucionais tributários na perspectiva de Ricardo Lobo Torres	81
2.5.1. Formação acadêmica	81
2.5.2. Trajetória profissional	81
2.5.3. Quadro teórico	81

2.5.3.1 – Ciência do direito tributário, método e interpretação em direito financeiro e tributário	81
2.5.3.2 – Sistemas tributários e o sistema tributário nacional	91
2.5.3.3 – Princípios constitucionais financeiros/tributários	95
2.5.3.4 – Conclusões parciais	99
2.5.3.4.1. Quanto à visão de ciência do direito tributário, método e interpretação em direito financeiro e tributário	98
2.5.3.4.2. Quanto à concepção de sistema tributário nacional	100
2.5.3.4.3. Quanto aos princípios constitucionais financeiros/tributários	101
Capítulo III – O sistema e os princípios constitucionais tributários no trabalho da jurisprudência constitucional brasileira	103
3.1. Reflexão sobre a jurisprudência constitucional em matéria tributária: elementos de interpretação da constituição tributária pelo STF	103
3.2. Direito, sistema e interpretação constitucional tributária pelo STF antes e depois da CF/88	105
3.3. Sobre a jurisprudência constitucional tributária e seu	
3.4. intento de práxis	109
Conclusão	130
Bibliografia	131

Fenomenologia: *“Se o sentido do ser das coisas não é, na percepção, algo isolável e auto-suficiente, e sim o resultado de uma certa articulação do sensível, desaparece nesse caso o problema de instituir um paralelismo entre a ordem – considerada positiva – das coisas percebidas e a ordem - confirmada na idealidade – das coisas ditas. Há agora uma base comum na intencionalidade do corpo-homem como poder de abrir certas dimensões, de instituir diferenciações no continuum espaço-temporal” (Andrea Bononi – Fenomenologia e estruturalismo).*

Ciência empírica: *“Formular uma definição aceitável de “ciência empírica” é tarefa que encerra dificuldades. Algumas dificuldades decorrem do fato de que devem existir muitos sistemas teóricos cuja estrutura lógica é similar à estrutura lógica do sistema aceito, em um particular instante da história, como sistema de ciência empírica. Esse fato é descrito, algumas vezes, afirmando-se que há grande número – presumivelmente infinito – de “mundos logicamente possíveis”. Entretanto, o sistema que se denomina “ciência empírica” pretende representar apenas um mundo: o “mundo real”, ou o “mundo de nossa experiência” (Karl Popper – A experiência como método, in A lógica da pesquisa científica).*

Teoria do estado/ direito constitucional: *“El objeto de la*

teoría Del Estado y del derecho constitucional es el Estado en cuanto parte de la realidad espiritual. Al ser partes de la realidad, las formas espirituales colectivas no constituyen sustancias estáticas, sino una unidad de sentido de realidad espiritual, esto es, actos espirituales. Lo que les caracteriza es un proceso de actualización funcional, de reproducción; dicho con más precisión, un continuo proceso de laboriosa configuración social (que puede ser valorado indistintamente como progreso o como deformación). Únicamente en y a través de este proceso existen, o mejor, son realizadas nuevamente en cada instante aquellas formas colectivas.” (Rudolf Smend – La integración como proceso fundamental de la dinámica del Estado, in Constitución y derecho constitucional)

Legitimação pelo procedimento: “As ações dos indivíduos estão ligadas permanentemente mediante a comunicação plena de sentido. Estes sistemas de relações sociais (como os sistemas jurídicos) reconstituem-se continuamente de maneira reflexiva. Com fundamento e mediante o recurso às estruturas pré-existentes orientadas por um sentido (p. ex., à ordem constitucional), são modificados os atuais conteúdos de sentido orientadores de conduta (p.ex., as normas jurídicas) e produzidos outros novos, transmitidos pela comunicação.”(Reinhold Zippelius – Aspectos de teoria dos sistemas, in Teoria Geral do Estado).

INTRODUÇÃO GERAL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Itinerário de estudo

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

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

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

⁹ Código Tributário Nacional, doravante CTN.

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

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

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

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

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

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

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

¹² Hesse, Konrad, “Elementos de direito constitucional da R.F.A.”, P.Alegre, S.A.Fabris, 1998, p. 40: “Se a constituição deve possibilitar o vencimento da multiplicidade de situações problemáticas que se transformam historicamente, então seu conteúdo deve ficar necessariamente “aberto para dentro do tempo””.

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

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

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

regra/exceção, generalidade / especialidade), para tanto afastando-se concepção segundo a qual a consciência situa-se frente ao mundo enquanto realidade existente (*cogito ergo sunt*), e suspendendo-se assim não só as doutrinas acerca da realidade e da ação sobre a realidade, mas a própria realidade, que não é negada, nem posta em causa sua existência¹⁶: a interpretação jurídico-tributária como concretização, durante elaboração de uma compreensão de mundo distinta daquela centrada na relação sujeito do conhecimento-objeto do conhecimento considerados em momentos espaço-temporais pontuais de análise - portanto compreensão também distinta da sociedade, do estado, sua função fiscal e seu poder de tributar -, expressa o sentido de que “a consciência não permite a liberação de uma mera contraposição entre o passado e o presente (sincronia), ou entre o geral e o particular (diacronia), mas permite uma conservação da tradição mesma pela compreensão, que se realiza na fusão de horizontes e atualiza o sentido do texto”¹⁷ legal/constitucional tributário, possibilitando um *continuum*¹⁸ de normatividade, posto também claro que o advento da CF88 não fez chocarem-se nem tornou mutuamente excludentes o antigo e o novo Sistema Tributário Nacional, senão que novas diferenciações foram encetadas e outras excluídas do STN.

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

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

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

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

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

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

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

²⁰ Ver Häberle, Peter, “Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição”, P. Alegre, S.A. Fabris, 1997, p. 13.

²¹ Idem, idem.

²² Müller, Friedrich, “Direito, linguagem, violência: elementos de uma teoria constitucional, I”, P.Alegre, S.A.Fabris, 1995, p. 46: “Nas operações da metódica jurídica, que avançam entre o programa da norma e a área da norma, a “circularidade da compreensão”, conhecida da discussão tradicional, pode ser comprovada no sentido de indagações e dados parciais, que se corrigem reciprocamente. A totalidade desses processos decisórios é uma tarefa para trabalhadores jurídicos sociologicamente informados, não para sociólogos heterodeterminados (fremdbestimmt) em

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

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

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

virtude do seu aprisionamento a indagações jurídicas, pois a análise funcional sociológica tende mais dificultar uma decisão vinculada ao caso, já que ela sempre inclui alternativas novas. Ela não aceita um “comprometimento temático com a tradição”.

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

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

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

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

propugnamos, consideradas

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

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

Este o intento que se segue nesta pesquisa.

1

O direito tributário brasileiro sistematizado pela legislação constituinte

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

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

1.3. Noções de conjunto, sistema e estrutura constitucional tributária

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

1.5. O sistema tributário nacional constitucionalizado pela legislação

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

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

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

No entanto,

“... já ninguém espera hoje deste sistema um contributo para a solução de problemas jurídicos em aberto, mas, quando muito, um mais fácil achamento das normas legais que sejam em cada caso decisivas. A sua importância nesta perspectiva não

deveria ser menosprezada; no entanto, não justifica por si só os empenhos da Jurisprudência no sentido de ganhar perspectivas sistemáticas”.

Assim, poder-se-ia distinguir, quanto ao sistema tributário nacional, o que seria um “sistema externo”¹, representado pelo CTN e a CF/88 legislados, e um “sistema interno”², como ordem axiológico-teleológica³, o sistema tributário constitucional, que se constituiria também num direito tributário casuístico, que a longo prazo tornaria as resoluções particulares racionalmente comprováveis e o seu conjunto um “sistema”, pela repetição de um processo circular de descoberta de problemas tributários constitucionais, formação de princípios constitucionais tributários a partir das decisões e afinal a consolidação do sistema⁴: os princípios jurídico-tributários e não os conceitos abstratos seriam assim os fatores genuínos de formação do sistema, como soluções de problemas generalizadas, pelo intento de um método - itinerário, processo de concretização da norma tributária levado a efeito em última apreciação pela jurisprudência - e a delimitação de um objeto - fenômeno da produção da norma jurídico-tributária -, ou seja a cientificização da jurisprudência em matéria tributária.

No entanto, o sistema tributário nacional atende a diretivas constitucionais específicas do direito público, difratando-se assim, na estrutura do sistema jurídico, dos sistemas de direito privado. Vale aqui a assertiva de Humberto Ávila, de que

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

¹ Cf. Larenz, Karl, “Metodologia da ciência do direito”, Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1997, p. 621 e ss., e Canaris, Claus-Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989, p. 26 e ss.

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

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

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

subsistema. A totalidade dessas relações forma a estrutura de um sistema jurídico, que estabelece como as normas jurídicas são ou devem ser ordenadas. Princípios estruturantes de um estado são os princípios diretivos da sua constituição. Por isso, pode-se dividir – didaticamente – as distinções de ambos os sistemas em dois grupos: as diferenças que dizem respeito à estrutura do sistema e aquelas que tratam dos elementos do sistema. As primeiras podem ser denominadas de diferenças estruturais; as segundas, de diferenças normativas. As diferenças estruturais tratam das distinções fundamentais da sistemática jurídica.”⁵

É de notar-se na CF/88 a legislação de um subsistema constitucional tributário, no qual as relações entre os seus elementos – as normas de direito tributário concretizadas pela legislação, administração e jurisdição – encontram-se desde logo explicitadas. Porque o poder público é poder-dever que somente atua regulado, os princípios estruturantes - regentes portanto da totalidade de relações do sistema - e as relações entre os elementos do sistema tributário necessitam estar desde logo explicitadas na regulação (*diferenças estruturais e normativas*, na formulação supra de Humberto Bergmann Ávila): assim os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar, a repartição do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (do art. 145 ao art. 162). As normas do subsistema constitucional tributário cumprem portanto uma peculiar e especificada função na estrutura do sistema jurídico brasileiro que atende a uma racionalidade sistêmica, posta na concretização das normas tributárias pela legislação, administração e jurisdição, e não uma racionalidade ético-discursiva, como se pode invocar em relação ao sistema jurídico não alcançado pelas *diferenças estruturais* ou *normativas* constitucionalizadas para o exercício do poder de tributar.

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

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

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

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

1.2.1. O problema da densidade valorativa dos princípios constitucionais legislados

A aproximação contemporânea dos modos de pensamento de *case-law* e do direito codificado, presentes na nossa jurisprudência constitucional tributária e nos estudos de direito tributário brasileiros, podem encontrar explicação no fato de que aquele (o *case law*) está atualmente numa fase de formação e consolidação de princípios, portanto na fase inicial de sistematização, e este (o direito codificado), em contrapartida, numa fase de desbloqueamento do sistema e de um renovado interesse pelo pensamento problemático⁶. É o que se pode observar no ordenamento jurídico brasileiro com o recente advento da CF/88. Ela trouxe para o campo de normatividade constitucional valores, já agora expressos nos direitos

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

fundamentais e princípios constitucionais, a demandar grande densidade valorativa e variabilidade contenciosa⁷.

Já no âmbito de organização da função fiscal do estado brasileiro, porque a nossa constituição fixou diferenças sistêmicas estruturais e normativas no sistema jurídico através do subsistema tributário nacional⁸, a concretização de unidade e de adequação valorativa desse subsistema tributário no sistema jurídico já encontra diferenciação derivada mediamente dos «valores jurídicos mais elevados»: a racionalidade ético-discursiva invocável para os direitos fundamentais tem portanto imediação em todo o âmbito do sistema jurídico não diferenciado pela constituição. Assim, e no apoio da formulação de Canaris, Klaus-Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1989, pp. 279-280):

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

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

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

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

Este o risco em matéria tributária, dos juízos de ponderação, seja pelo cotejo ponderado de valores *in abstracto* considerados hierarquicamente (ao princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, como princípio-regra, não poderiam sobrepor-se quaisquer outros), seja pela escolha *in casu* dos princípios a serem ponderados a partir dos textos das normas constitucionais tributárias (e.g., invariavelmente escolhendo-se os textos de normas das limitações constitucionais ao poder de tributar para serem ponderados, em favor dos valores inerentes à cidadania, desconsiderando-se os valores inerentes à função fiscal do estado, sobrejacentes às regras de jurisdição e competência tributárias dos princípios gerais do sistema tributário constitucional), seja mesmo através de uma ponderação formal matematizada em razões e proporções, medidas quantitativas (parâmetros) de razoabilidade (entre fins e meios) e proporcionalidade (a partir daquela razão entre fins e meios fixada, a distribuição quantitativo-valorativa proporcional) pelo “Ótimo de Pareto”⁹, a conferirem justificabilidade qualitativa (critérios) às decisões.

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

1.2.2.1. A legitimação do direito pelo procedimento sistêmico luhmanniano

Niklas Luhmann cogita do direito como estrutura de um sistema social que se baseia na generalização congruente de expectativas comportamentais normativas¹⁰. Mas a legitimação dessa estrutura por Luhmann difere do conceito moderno de legitimidade, como concebido pela tradição europeia, baseado na idéia de existência de um “amplo convencimento factual da validade do direito ou dos princípios e valores nos quais as decisões vinculativas se baseiam”¹¹. Pode-se encetar correspondência entre tal tipo de elaboração do conceito de legitimidade com uma associação entre consenso e coação, elementos escassos na realidade dos

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

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

¹¹ Cf. LUHMANN. *Sociologia do direito – vol I*. op.cit., p.

processos contemporâneos de aceitação geral de decisões. Essa proposta teórica teve relevância num determinado momento histórico, no qual o principal objetivo era possibilitar a construção jurídica de uma nova forma de dominação, que superasse a instabilidade causada pela dissolução do direito natural. Luhmann entende que ela não é um instrumento adequado para a análise das sociedades contemporâneas, tendo em vista que, por força da alta complexidade característica dessas sociedades, a ampliação, e mesmo a formação, de um consenso factual-consciente quanto a conteúdos expectáveis não se faz possível¹². Além disso, a positivação do direito a partir do século XIX fez com que a legitimidade perdesse por completo seu fundamento moral, entende este autor. Ao substituir as certezas exteriores por certezas interiores, imanentes ao sistema jurídico, a positivação do direito promoveu o deslocamento da fundamentação da ordem jurídica para dentro de sua própria dimensão¹³: o direito deixa de ser passível de um juízo de correção, que o considere verdadeiro ou falso, podendo apenas ser válido¹⁴.

A positivação do direito representa, de fato, um marco essencial para Luhmann, pois traz consigo a idéia de adaptação do sistema jurídico, rechaçando o dogma do direito imutável, própria do jusnaturalismo. Isso porque “*o direito positivo enquanto sistema autônomo precisa adaptar-se à complexidade crescente do meio social, abrindo-se às novas possibilidades conforme o grau de exigência*

¹² Nas palavras de Luhmann: “Nenhum sistema político pode, pois, fazer depender a sua estabilidade de atingir objetivos tão exagerados (como a convicção da autenticidade dos valores, princípios de legitimação ou teor das decisões) e ninguém está em situação de criar convicções para todos os temas atuais de decisão. Esta opinião desconhece a alta complexidade, variabilidade e capacidade de contradição dos temas e das premissas de decisão, que têm de ser tratadas, em cada caso, de acordo com o sistema político-administrativo das sociedades modernas.”(LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 33).

¹³ PALLADINO, Isabela Amaral, op.cit., p. 30. A autora salienta, ainda, que, “por directo positivo, Luhmann entende todas as normas jurídicas que entram em vigor por decisão, e que, de acordo com isso, podem ser revogadas”(Idem, p. 27).

¹⁴ Isabela Amaral Palladino explica que “O direito perde sua capacidade de alcançar a verdade devido ao fato de a própria verdade ter sido especificada. As certezas exteriores deverão, assim, ser substituídas por certezas interiores, imanentes ao sistema jurídico. O direito perde sua capacidade de ser verdadeiro ou falso, podendo apenas ser válido” (PALLADINO, Isabel Amaral, op.cit., p.28). Nas palavras do próprio Luhmann: “O pensamento moderno especificou o conceito de verdade no contexto do desenvolvimento das ciências e, vinculado a fortes pressupostos metodológicos, decompôs, por esse meio, os pensamentos de direito natural, positivando o direito, quer dizer, fundamentando-o em torno dos processos de decisão. Depois disso tudo, torna-se difícil ver qual a outra forma, prescindindo do recurso a uma idéia pré-concebida, de poder estabelecer a opinião de que o conhecimento verdadeiro e a verdadeira justiça constituem o objetivo e conjuntamente a essência dos procedimentos juridicamente organizados, e quando e como se poderia atingir esses objetivos.”(LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 23).

*das expectativas normativas coletivas aumenta*¹⁵. Essa evolução do direito se dá por via dos processos de decisão¹⁶. Cabe a esses processos selecionar, a partir de critérios internos, os valores e contingências sociais, para que alcancem o nível da validade legal¹⁷.

Sendo assim, o conceito de legitimidade tem que ser redefinido¹⁸. Para Luhmann, a legitimidade se dá no terreno fático: legítima é a estrutura jurídica capaz de produzir decisões. Ou seja, a complexidade das sociedades modernas “*só pode ser tida em conta pela generalização do reconhecimento das decisões*”¹⁹. A rigor, segundo o autor, a legitimidade “*depende muito menos de convicções motivadas do que duma aceitação sem motivo, independente da aceitação do caráter próprio de personalidades individuais, que se pode prever tipicamente sem demasiada informação concreta*”²⁰. Por aceitação, Luhmann se refere, precisamente, à noção de que “*os indivíduos, por quaisquer motivos, assumam sempre as decisões como premissas do seu próprio comportamento e estructurem as suas expectativas de acordo com isso*”²¹. A aceitação pressupõe um processo de integração de novas estruturas de expectativas na antiga personalidade, a qual, no entanto, permanece idêntica. Essa integração não necessariamente se dá de forma harmônica, podendo apresentar resistência pelos indivíduos. Luhmann procura analisar a dinâmica desse processo a partir da noção de aprendizado. Assim, “*por meio de um aprendizado bem sucedido, as expectativas alteradas*

¹⁵ Cf. DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. *Legitimação procedimental e modernidade- A problemática da legitimidade jurídico-política em sociedades complexas*, in *Revista de informação legislativa*, ano 38, n. 150. Brasília, abril/junho 2001, p. 104.

¹⁶ PALLADINO, Isabela Amaral, op.cit., pp. 29-30. Por “processos de decisão” entende Luhmann todos os processos que, por força de uma decisão, exercem função juridicamente normativa, referindo-se, assim, não apenas às sentenças judiciais, como também aos atos legislativos e administrativos.

¹⁷ Segundo Luhmann, “A representação do caráter obrigatório institucionalizado só é compatibilizável com as necessidades de uma formação de expectativas resistente a frustrações e diferenciada com relação aos sentidos possíveis, se ocorrer através da diferenciação de processos específicos, nos quais são tomadas decisões institucionalizadas como possuindo efeito vinculativo coletivo”. (LUHMANN. *Sociologia do direito – vol I*, op.cit., p. 117).

¹⁸ Antonio Carlos de Almeida Diniz salienta que, para Luhmann, “não é mais suficiente para as demandas e imposições de teoria dos sistemas a visão axiológica ou formalista/ritualística do direito e sua processualística. A desmedida complexificação social e o aumento dos problemas carecendo de solução adequada impõem a necessidade de se ultrapassar as formas mais antigas do sistema jurídico. Essas formas deveriam ser substituídas por mecanismos de criação e estabilização de símbolos, mais variabilidade do sistema social”. (DINIZ, Antonio Carlos de Almeida, op.cit., p. 104).

¹⁹ Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 33.

²⁰ Ibid., loc.cit.

²¹ Ibid., loc.cit.

pela decisão serão automaticamente consideradas de dentro para fora e tratadas como um fato (oportuno ou inoportuno); no aprendizado fracassado há necessidade, de situação para situação, de estímulos exteriores para estabelecer um comportamento correspondente à decisão”²².

Contudo, não é o aprendizado individual, como reconhecimento “voluntário” da decisão, que interessa ao conceito de legitimidade concebido por Luhmann. Segundo o autor, a legitimidade depende, na verdade, de um “*clima social que institucionaliza como evidência o reconhecimento das opções obrigatórias e as encara, não como conseqüências de uma decisão pessoal, mas sim como resultado do crédito da decisão oficial*”²³. Somente quando o conceito de legitimidade é desvinculado de valores apriorísticos, nos quais se acredita pessoalmente, torna-se possível “*investigar convenientemente as condições sociais da institucionalização da legitimidade e capacidade de aprendizado nos sistemas sociais*”²⁴.

Dessa forma, a base de validade legítima não está pautada num consenso quanto a conteúdos, mas na aceitação formal e generalizada das decisões oriundas dos processos de decisão previstos em um direito positivado, desconsiderando-se a vontade individual em função de um contexto social favorável que dará crédito ao exercício de poder. Será legítimo, portanto, “*o poder que instituir seu próprio processo de legitimação e, para Luhmann, esta legitimidade se faz possível a partir da dimensão social dos processos de decisão*”²⁵.

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

²² Ibid., pp. 33-34.

²³ Ibid., p. 34.

²⁴ Ibid., loc.cit.

²⁵ PALLADINO, Isabela Amaral, op.cit., p. 34.

²⁶ Ibid., p. 30.

²⁷ Ibid., loc.cit.

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

Com efeito, em sua proposta de legitimação pelo procedimento, o autor não entende o processo de decisão no sentido que lhe atribui o direito processual, e sim como um sistema empírico de ações sociais. A estrutura desse tipo de sistema é definida, em um primeiro plano, por normas jurídicas gerais, válidas para diversos procedimentos, que informam aos participantes a temática e os limites do processo. Ultrapassada essa etapa inicial, os procedimentos desenvolvem-se a partir das decisões seletivas dos participantes, que “*eliminam as alternativas, reduzem a complexidade, absorvem a incerteza ou transformam a complexidade indeterminada de todas as probabilidades numa problemática determinável e compreensível*”²⁹. Para tanto, faz-se necessária a integração de uma estrutura de comunicações nos sistemas de decisão. Essa estrutura empresta ao procedimento o sentido, tornando possível que os participantes reajam com uma escolha de comportamento em função das informações sobre as capacidades de seleção dos outros. Assim, o procedimento estabelece uma história do processo de decisão, em que cada decisão seletiva de um participante se torna um fato, que será levado em conta na formulação das premissas para as decisões dos outros participantes, estruturando, assim, a situação geral³⁰. É, justamente, através dessa combinação entre estruturas de sentido e argumentação interativa dos participantes que os endereçados das decisões – participando, ou sendo representados – aprendem a aceitá-las, mesmo antes de sua ocorrência concreta.

²⁸ Cf. DINIZ, Antonio Carlos de Almeida, op.cit., p. 38.

²⁹ Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 38.

³⁰ A história do processo é, segundo Luhmann, um conceito essencial para o entendimento da dinâmica do processo jurídico. Como explica o autor: “Todas as comunicações, até mesmo uma declaração involuntária, que contribua para o processo, são consideradas como informações que abrem, multiplicam ou eliminam possibilidades, que definem os figurantes e o seu passado relevante e que tornam mais estreito o espaço de manobra da decisão. Cada contributo entra na história do processo e pode, talvez, dentro de estreitos limites, ser interpretado doutra forma, mas já não pode ser readmitido. Assim, se constrói pouco a pouco, uma conjuntura de fatos e de relações de sentido, que está documentada com o selo indelével do passado e que absorve cada vez mais as incertezas. À luz daquilo que já está estabelecido, é interpretado e restringido aquilo que ainda está em suspenso. A história do processo serve então, aqui, como o equivalente dum sistema estrutural, afasta mesmo este processo durante algum tempo como um sistema especial, em que já não é possível tudo aquilo que antes era possível.”(LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 41).

A idéia de procedimento como sistemas de ação importa no reconhecimento de outras características, referentes às funções do procedimento juridicamente organizado. Ao deixar em suspenso diferentes possibilidades de comportamento, a estrutura do sistema processual permite que o processo jurídico se apresente aos participantes como um **papel** a ser por eles desempenhado, “*que compromete e vincula as personalidades com as suas próprias representações e as suas outras relações de papéis no procedimento*”³¹. Assim, “*a preparação de papéis singulares no processo, concretizados em processos de comunicação específicos do sistema, dá origem a uma separação de papéis entre o processo jurídico e o seu ambiente, isto é, uma diferenciação entre o procedimento e a sociedade em relação ao plano dos papéis*”³². Essa separação de papéis funciona como um filtro, na medida em que os participantes, no caso de quererem agir de forma racional e ser bem sucedidos no processo jurídico, só podem ser motivados pelos seus outros papéis de acordo com aquilo que é relevante para os papéis desempenhados no âmbito do processo. Por outro lado, esses mesmos participantes, no desempenho dos papéis relativos ao processo jurídico, ficam protegidos das responsabilidades decorrentes de seus outros papéis sociais³³.

Essa autonomia relativa do processo jurídico quanto aos planos de conduta contribui para a efetivação de “*uma segunda condição essencial da legitimidade da decisão, qual seja, a generalização social do resultado, aspecto que implica estender a validade das decisões proferidas, e obrigatórias, a participantes indiretos e terceiros*”³⁴. Caso não existisse a autonomia dos procedimentos e a diferenciação dos papéis, as decisões acabariam por repercutir em outros campos da realidade sistêmica, afetando, assim, o contexto social de sua aceitação.

³¹ Cf. LUHMANN, *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 43.

³² Ibid., loc.cit. Para esclarecer a questão da separação de papéis entre o procedimento e a sociedade, Luhmann cita o seguinte exemplo: “Na eleição política, o eleitor não age primariamente como cabeleireiro, marido, colecionador de selos ou membro da seita metodista – não pode, por exemplo, como contributo de sua obra, oferecer um corte de cabelo aos candidatos ou rezar por eles – antes fica vinculado ao papel de eleitor onde pode, quando muito, “considerar”alguns motivos tirados do contexto dos outros papéis.”

³³ Nesse sentido, “o patrão não pode exigir que seus empregados contribuam, através da eleição, para o sucesso de um determinado partido.”(LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 44).

³⁴ Cf. PALLADINO, Isabela Amaral, op.cit., pp. 39-40.

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

Porém, para que as partes aceitem assumir papéis e integrar um processo são essenciais os seguintes componentes: um interesse próprio pelo assunto; a certeza de que será tomada uma decisão; e a incerteza quanto ao conteúdo desta. Este último componente é especialmente relevante para o procedimento. Com efeito, é a incerteza que *“dá aos participantes o incentivo de contribuir para o progresso do procedimento por meio das suas próprias tentativas de redução, mantém-lhes vivas as esperanças, e os conduz através do caminho que, de acordo com as regras do processo jurídico, levará à decisão”*³⁵.

Em suma, *“a legitimação pelo procedimento e pela igualdade das probabilidades de obter decisões satisfatórias substitui os antigos fundamentos jusnaturalistas ou os métodos variáveis de estabelecimento do consenso. Os procedimentos encontram como que um reconhecimento generalizado, que é independente do valor do mérito de satisfazer a decisão isolada, e este reconhecimento arrasta consigo a aceitação e consideração de decisões obrigatórias”*³⁶.

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

³⁵ Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., p. 46.

³⁶ Cf. LUHMANN. *Legitimação pelo procedimento*, op.cit., pp. 31-32.

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

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

A novidade da principiologia normativa constitucional legislada no âmbito dos direitos fundamentais trouxe o desbloqueio do sistema positivista fechado nos textos de normas e sua interpretação, abrindo-se ao critério da ponderação de bens pela racionalidade ético-discursiva de problematização jurídica dos conflitos institucionalizados. E como medida mais geral de regulação por ponderação de bens, o parâmetro da proporcionalidade / razoabilidade³⁷.

³⁷ É de anotar-se que usualmente critérios são tidos como noções qualitativas expressas em conceitos, enquanto *parâmetros* são tidos como noções quantitativas expressas por medidas de comparação, como razões e/ou proporções. Já paradigma é uma noção-referência (qualitativa ou quantitativa) de uso generalizado e inquestionado, que pelo seu uso comum, generalizado e continuado resta “naturalizada”. Um paradigma constitucional de controle parametrizado terá sido o limite dos juros “reais” em 12%, embora dependente para sua aplicação da definição de “juros reais”, de resto jamais explicitada por regulamentação legal, fosse como conceito ou medida de razão/proporção. Ver Ávila, Humberto, “Sistema constitucional tributário”, SP, Saraiva, 2004, p. 562/563, “Teses”: “*A interpretação do direito tributário deve analisar todas as normas jurídicas*”

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

Sobre reconhecer-se que a expansão da racionalidade instrumental dos subsistemas econômico (o *mercado*, a OMC, AMI) e administrativos (as ações das ONU, OEA, OPEP, governamentais/estatais) faz com que os imperativos da lógica sistêmica penetrem no mundo da vida, *colonizando-o*³⁸, as constituições ocidentais do após-guerra justamente introduziram instrumentos de institucionalização da opinião e da vontade formadas no *mundo da vida*, os direitos fundamentais, que se institucionalizam pelo aporte desta racionalidade ético-discursiva, problematizando pelo exercício do contraditório e ampla defesa a legitimidade da atuação estatal, que atende a uma racionalidade sistêmica, de organização e exercício do poder, aqui do poder de tributar.

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

que mantém relação com as ações, propriedades ou situações cuja disponibilidade é necessariamente influenciada na concretização da relação obrigacional tributária (vida, propriedade, liberdade, igualdade). Os bens jurídicos influenciados dependem, entretanto, da finalidade e da eficácia das normas jurídicas tributárias: as normas tributárias que têm por finalidade a obtenção de receita influenciam o princípio da igualdade e devem ser interpretadas de acordo com um parâmetro específico de justiça, que é o princípio da capacidade contributiva. As normas tributárias que visam atingir fins administrativos específicos influenciam os direitos fundamentais de liberdade e devem ser investigados na sua compatibilidade com os direitos fundamentais.” A capacidade contributiva é portanto medida (quantitativa do mínimo existencial, por exemplo), daí a referência a *parâmetro* de aferição da igualdade, e não compatibilidade. Já os fins administrativos específicos devem ser *compatibilizados* com os direitos fundamentais, notadamente o da liberdade, que não é parâmetro (medida), mas qualidade.

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

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

Mas a problematização do atuar estatal, como a “reserva do possível” para a realização dos direitos fundamentais, também encontra limites, numa “reserva do imprescindível” de normatividade contrafática³⁹, representada *in extremis*, entre outros instrumentos, pela possibilidade de medidas provisórias em matéria tributária, concretizada pelo poder executivo e pela jurisprudência do STF (ADI 1005-1), e da possibilidade de criação de espécies de tributos com mesma base de cálculo de outras espécies de tributos.

Jürgen Habermas concede que

“... A normatividade no sentido da orientação obrigatória do agir não coincide com a racionalidade do agir orientado pelo entendimento em seu todo. Normatividade e racionalidade cruzam-se no campo da fundamentação de intelecções morais, obtidas num enfoque hipotético, as quais detêm uma certa força de motivação racional, não sendo capazes, no entanto, de garantir por si mesmas a transposição das idéias para um agir motivado. ... (o conceito de razão comunicativa) se transforma num fio condutor para a reconstrução do emaranhado de discursos formadores da opinião e preparadores da decisão, na qual está embutido o poder democrático exercitado conforme o direito. Nesta

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

perspectiva, as formas de comunicação da formação política da vontade do estado de direito, da legislação e da jurisprudência, aparecem como partes de um processo mais amplo de racionalização dos mundos da vida de sociedades modernas pressionadas pelos imperativos sistêmicos.”

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

Em que pese a atualidade das formulações habermasianas, a unidade da sociedade brasileira - distribuída por um território de proporções continentais, com grandes e graves desigualdades sociais estruturais (saúde, educação, assistência e previdência social) e escassez de recursos, de grande complexidade⁴¹ portanto – demanda da legislação administração, e jurisdição uma atuação do direito que tende a institucionalizar a formação da opinião e da vontade dos cidadãos, mas dentro dos limites da unidade desta sociedade e de sua inserção na comunidade mundial: os “imperativos sistêmicos” são ainda para nossa sociedade nem tanto relativizáveis ou afastáveis como, possivelmente, nas sociedades ocidentais européias já livres dos problemas estruturais citados. Entre nós, as condições temporais, sociais e materiais de generalização de expectativas encontram-se, pelos motivos acima expostos, pouco congruentes, menos ainda consensuais. Daí entre nós a distinta importância e papel das instituições na

⁴⁰ O avanço do consenso contemporâneo está em que, num tratado de cooperação há partes, cada qual com seu singular interesse (unilateral), que cooperam segundo um determinado fim a ser atingido, compatível com seu exclusivo e unilateral interesse, enquanto num processo de integração, que visa à formação de vetores regionais comuns de ação e posicionamento em termos tarifários, econômicos ou políticos, há de início um núcleo de consenso - e não interesses multilaterais individualizados - como condição de existência dos tratados. A estas duas tendências subjazem, de um lado, a lógica geopolítica, representada pela política externa norte-americana, e de outro a tendência à regionalização atendendo à idéia da “Paz perpétua” de Immanuel Kant, presente nos tratados da UE.

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

antecipação, pressuposição de consenso⁴², a proporcionar e manter a unidade na diversidade, desigualdade, complexidade da sociedade brasileira. Neste particular o estado brasileiro cumpre, como instituição ainda em primordial medida organizadora da nossa sociedade, através de seus titulares de funções⁴³, este papel estabilizador.

Por isso mesmo, esta racionalidade de razões e proporções encontra atuação apenas mediata, e não imediata⁴⁴, na esfera da administração pública estatal tributária: esta opera uma racionalidade sistêmica⁴⁵, reconhecidamente indispensável, como ainda indispensável a própria forma estatal de organização da sociedade, como reconhece Jürgen Habermas no seu intento teórico de uma autocrítica ou revisão no âmbito da própria modernidade, sem cogitar a superação de seu projeto cultural⁴⁶. Também para Habermas, a ética refere-se ao bem do indivíduo ou comunidade, e a moral refere-se à justiça⁴⁷, daí a imediatidade de sua racionalidade ético-discursiva em relação aos direitos fundamentais, não

⁴² Ver em Luhmann, “Sociologia do direito”, vol.I, RJ, Tempo Brasileiro, 1983, p. 80: “... a função das instituições reside menos na criação e mais na economia do consenso, que é atingida, principalmente, na medida em que o consenso é antecipado na expectativa sobre expectativas, ou seja, como pressuposto, não mais precisando, em geral, ser concretamente expresso. É essa institucionalização que permite uma comunicação rápida, precisa e seletiva entre as pessoas.”

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

⁴⁴ Porque a nossa constituição fixou diferenças sistêmicas estruturais e normativas no sistema jurídico através do subsistema tributário nacional (ver Humberto B. Ávila, “Sistema tributário constitucional”, SP, Saraiva, 2004, pp. 3-4), a concretização de unidade e de adequação valorativa desse subsistema tributário no sistema jurídico já encontra diferenciação derivada mediata dos «valores jurídicos mais elevados»: a racionalidade ético-discursiva invocável para os direitos fundamentais tem imediação em todo o âmbito do sistema jurídico não diferenciado pela constituição. Assim, e no apoio da formulação de Canaris, Klaus-Wilhelm, “Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito”, Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1989, pp. 279-280): “A função do sistema na Ciência do Direito reside, por consequência, em traduzir e desenvolver a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica. A partir daí, o pensamento sistemático ganha também a sua justificação que, com isso, se deixa derivar mediata dos «valores jurídicos mais elevados».”

⁴⁵ Aqui consideramos o modelo teórico de sociedade a partir de sistemas, de Niklas Luhmann, que parte da premissa de que os sistemas existem – e não apenas como instrumental analítico, mas como um conceito que se refere a algo que existe no mundo real enquanto sistema – e se definem por sua diferença em relação ao seu *meio* (*Umwelt*), uma diferença que se inclui no próprio conceito de sistema. Sistema é aqui portanto conceito concreto. Ver em Luhmann, Niklas, *Social systems*. Translated by John Bernarz Jr., with Dirk Baecker. Stanford: Stanford University Press, 1995, p.13: “This means first of all, in an entirely general sense: there are systems that have the ability to establish relations with themselves and to differentiate these relations from relations with the environment”. Também em Luhmann, Niklas “Sociologia do direito”, RJ, Tempo Brasileiro, 1980.

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

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

necessariamente generalizável em relação a todos os princípios constitucionais legislados.

Na esfera da atividade estatal, da administração pública fiscal, de serviços, interventiva e de fomento, os princípios da administração pública constitucionalizados pela legislação lá estão menos para serem imediatamente ponderados com outros princípios constitucionais que para serem concretizados na atuação dos titulares de funções de estado segundo procedimentos regulados sistemicamente, condição do legítimo exercício do poder estatal pelos seus agentes⁴⁸. Embora de um lado algo ritualizados para o agente público, de outro lado, justamente pela possibilidade de problematização deste procedimento sistêmico por impugnação do cidadão atingido em sua esfera jurídica pela ação estatal assim procedimentalizada, já seu resultado, se não impugnado, terá confirmado a legitimidade do proceder estatal sistêmico.

1.2.3. Metodica jurídica constitucional e o sistema tributário

1.2.3.1. O sistema tributário brasileiro e sua diferenciação constitucionalizada pela legislação

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

Segundo tese de Canaris sobre sistemas jurídicos

“As características do conceito geral do sistema são a ordem e a unidade. Eles encontram a sua correspondência jurídica nas idéias da adequação valorativa e da unidade interior do Direito; estas não são apenas pressuposições de uma jurisprudência que se entenda a si própria como Ciência e premissas evidentes dos métodos tradicionais de interpretação,

⁴⁸ Trata-se aqui do modelo luhmanniano de legitimação pelo procedimento, compreendido este como um sistema social de ação, de tipo especial (Luhmann, Niklas, “Legitimação pelo procedimento”, DF, Universidade de Brasília, 1980, p. 57, cap. III, “O procedimento como sistema social”).

mas também, e sobretudo, conseqüências do princípio da igualdade e da «tendência generalizadora» da justiça, portanto, mediatamente, da própria «Idéia de Direito»;

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

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

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

O Sistema Constitucional Brasileiro é caracterizado pela quantidade dos seus dispositivos. Ele também possui um específico Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162)...”⁴⁹

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

Assim, a tendência generalizadora de justiça de um sistema jurídico pode se constituir tanto a partir de construção casuística, pela formação no tempo de princípios ordenadores e unificadores⁵⁰, como pode ser fixada no sistema sua medida de adequação valorativa e de unidade da ordem jurídica por codificação, como vimos. Estas características de ordem e unidade no nosso sistema jurídico tributário não se encontram inteiramente abertas à formação casuística, senão que já diferenciadas, fixadas no sistema tributário nacional da nossa constituição legislada, ao contrário, por exemplo, do sistema jurídico alemão, que não possui dispositivos referentes a um *sistema constitucional tributário*, e que embora possua princípios similares da tributação, estes são implícitos, construídos que foram pela jurisprudência⁵¹.

Portanto o sistema constitucional tributário brasileiro é subsistema jurídico com diferenciações estruturais e normativas - em relação ao sistema jurídico como um todo - constitucionalmente fixadas⁵².

Para nós isto implica a legislação, administração e jurisdição tributárias atenderem a um procedimento sistêmico⁵³, e não ético-discursivo⁵⁴, e a diferenciado método, de concretização das normas tributárias, em trabalho hermenêutico não apenas de interpretação de textos de normas mas, no limite deste, hermenêutico-fenomenológico, como veremos.

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

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

⁵⁰ Também em Esser, Josef, “Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, 1956, 4a. ed., 1990, citado por Larenz, Karl, “Metodologia da ciência do direito”, Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1997, p. 232.

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

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

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

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

“... A metódica do trabalho é uma metódica de titulares de funções. Em nível hierárquico igual ao lado da jurisprudência e da ciência jurídica, a legislação, a administração e o governo trabalham na concretização da constituição. Tal trabalho sobre a constituição orienta-se integralmente segundo normas: também a observância da norma, em virtude da qual deixa de ocorrer um conflito constitucional ou um litígio, é concretização da norma.”⁵⁵

Os métodos de trabalho determinam-se pela espécie e tarefa do trabalho, e devem possibilitar a decomposição dos processos de elaboração da decisão e da fundamentação expositiva em passos de raciocínio suficientemente explicitados de modo a permitir sua previsibilidade e controlabilidade por parte dos destinatários da norma tributária, dos afetados por ela, dos titulares de funções estatais e da ciência jurídica⁵⁶. A explicitação e referibilidade do itinerário do juízo de que resulta a norma-decisão - o procedimento, sistêmico – são assim condições de sua legitimidade: aqui também a imprescindibilidade da construção jurisprudencial metódica, para referibilidade histórica não somente dos resultados, das normas-decisões, mas do itinerário de que resultaram.

A proposta de Müller de uma metódica jurídica – aqui do sistema constitucional tributário – é estruturante e sistêmica, porque apoiada em uma teoria das funções de estado⁵⁷. Propõe-se fornecer instrumentos às “instituições de redução da indeterminidade, internas ao sistema⁵⁸”, “diante da necessidade de estruturas normativas relativamente indistintas”, “com vistas a demandas futuras de regulamentação”⁵⁹. Sua metódica - processo de concretização das normas a partir de seus programas (prescrições) contidos nos textos, de seu âmbito de normatividade, e da normatividade (descritiva) das peculiaridades do caso

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

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

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

⁵⁸ Luhmann, Niklas, “Recht und Automation in der öffentlichen Verwaltung. Eine verwaltungswissenschaftliche Untersuchung”, Berlim, 1966, citado por Müller, Friedrich, “Métodos de trabalho do direito constitucional”, SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

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

jurídico-tributário - trabalha, como nos parece, no limite de inaplicabilidade da hermenêutica analítica – nos casos-limite, também chamados “casos difíceis”, ou “*hard cases*” -, uma hermenêutica fenomenológica, porque já então inserido o intérprete/concretizador da norma⁶⁰ numa situação hermenêutica – a situação decisória - determinada pelo caso jurídico⁶¹, o “*hard case*”. Conforme Muller:

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

O enfoque hermenêutico-jurídico de Müller fez introduzir normatividade tópica⁶³ ao “fundamental do conjunto de fatos” (*Grundsachverhalt*)⁶⁴. Não se trata aqui no entanto de espécie de fatos controvertidos pelas partes somente, que ensejam prova perante a jurisdição ou a administração, e que subsumem-se a textos de normas configurando uma situação jurídica. Tampouco este *conjunto de fatos* inverte normatividade por uma racionalidade tópica em moldes ético-discursivos, como problema jurídico: o “fundamental conjunto de fatos” é a situação decisória, situação hermenêutica em que inserido aquele a quem incumbe concretizar a norma.

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

“Não é possível descolar a norma jurídica do caso jurídico por ela regulamentado nem o caso da norma. Ambos fornecem de modo distinto, mas complementar, os elementos

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

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

⁶² Ibid., *ibid.*

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

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

necessários à decisão jurídica. Toda e qualquer norma somente faz sentido com vistas a um caso a ser (co)solucionado por ela. Esse dado fundamental (Grundtatbestand) da concretização jurídica circunscreve o interesse de conhecimento peculiar da ciência e da práxis jurídicas, especificamente jurídico, como interesse de decisão.”⁶⁵

Sem negar normatividade ao caso decidendo⁶⁶ – como o positivismo-legalista -, nem fazer ingressar normatividade por uma racionalidade tópica ético-argumentativa de ponderação por problematização do caso jurídico – nos moldes das teorias da argumentação jurídica, como a de Robert Alexy -, a metódica jurídica proposta por Müller faz aportar normatividade do caso decidendo – o fundamental conjunto de fatos (*Grundsachverhalt*) – em reciprocidade com a própria norma aplicanda

“Em um procedimento que ganha gradualmente em precisão por meio da verificação recíproca da(s) prescrição (prescrições) jurídica(s) considerada(s) relevante(s) junto aos componentes para elas relevantes no conjunto de fatos – tratados, à guisa de hipóteses de trabalho, como relevantes junto à norma que lhes é provisoriamente atribuída (ou junto a várias prescrições jurídicas) -, os elementos normativos e os elementos do conjunto de fatos assim selecionados “com vistas à sua reciprocidade”, uns junto com os outros (e sempre com a possibilidade de insucesso, i. é, da necessidade de introduzir outras variantes de normas ou normas à guisa de hipótese de trabalho).”⁶⁷

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

⁶⁶ Aqui utilizo, tal qual o tradutor justificadamente (F. Muller, op. cit., p.16), do gerundivo latino, que dá sentido de um processo em curso, da dinâmica de gradual e recíproca precisão entre os termos de forma e substância (ver Bonavides, Paulo, in F. Muller, op. cit., p. 12), como o “caso” e a “norma”, aqui tratados como hipóteses de trabalho, por isso caso “decidendo”, e norma “aplicanda”, pré-compreensões do fundamental conjunto de fatos e da norma jurídica na situação hermenêutica em que inserido aquele a quem incumbe a concretização da norma jurídica.

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

Este procedimento não pressupõe caso nem norma como dados antecipados, mas como entes gradualmente concretizados por pré-compreensões parciais do caso e norma hipotéticos que ganham precisão reciprocamente, na situação hermenêutica em que está inserto também aquele a quem incumbe sua concretização⁶⁸. A situação hermenêutica é uma situação decisória determinada pelo caso⁶⁹, para o que atua para além do interesse de conhecer (de interpretar) o interesse de decidir (concretizar).

Como as competências repartidas no ordenamento constitucional e jurídico entre a legislação, administração e jurisdição não são competências apenas para explicar ou recapitular textos de normas, mas para concretização jurídica e decisão do caso com caráter de obrigatoriedade⁷⁰, este interesse de decidir é característico das funções de estado, e aqui no âmbito da função fiscal estatal, que como vimos atua sistemicamente, deve ter na metódica jurídica jurisdicional o seu paradigma de procedibilidade. Daí necessária a cientificização de nossa jurisprudência constitucional tributária.

Vale lembrar que para Müller o trabalho hermenêutico-fenomenológico é um dos recursos do trabalho metódico, que é uma metódica jurídica, e não filosófica, pois fundamenta-se na análise de técnicas práticas de trabalho dos titulares de funções de estado.

Em sua proposta metódica jurídica, Müller distingue não estágios, níveis ou fases de concretização, mas elementos⁷¹ de concretização, em dois grupos, segundo sua origem:

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

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

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

⁷¹ Neste ponto é pertinente notar a formulação lógica diferenciadora entre os elementos de um conjunto, um sistema e uma estrutura: a referência de Muller não a fases, níveis, mas a *elementos*, bem como a titulares de *funções*, em sua proposta de metódica *estruturante*, entendemos somente compreensível a considerar-se característica dos elementos de uma estrutura a função que cumpre cada elemento na estrutura, no todo: deste modo, a concretização do direito metodicamente itinerada pelos titulares de funções de estado a partir dos elementos referidos 1. aos textos e ao âmbito das normas e 2. ao caso decidendo, cada elemento cumprindo uma função estruturante do direito constitucional tributário. Diferentemente, caracteriza os elementos de um conjunto sua pertinência/impertinência àquele todo, ao conjunto, por exemplo o direito tributário como conjunto de normas que regulam o atuar estatal em matéria tributária. E caracteriza os elementos de um sistema não sua pertinência ao todo – o sistema – mas as relações entre os elementos segundo um critério unificador: num sistema jurídico, por exemplo, o critério hierárquico de relação entre as

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

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

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

normas jurídicas tributárias. As relações entre os elementos – as normas – do sistema constitucional tributário, encontram-se diferenciadas no texto constitucional, como vimos supra, 1.2.3.1., com base em Ávila, Humberto Bergmann, “Sistema tributário constitucional”, SP, Saraiva, 2004, p. 3/4.

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

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

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

Porque embora diferenciado estrutural e normativamente, o sistema constitucional tributário brasileiro seja ainda, como a constituição, aberto para dentro do tempo⁷², o método de trabalho, na hermenêutica jurídica, deve estar aberto à historicidade do direito, e sua racionalidade empregada não só como discurso (seja de interpretação de textos ou ético-argumentativo), mas também como fenômeno (situação hermenêutica) que se mostra como tal e se torna relacionalmente visível na concretização da norma jurídico-tributária. Aqui, no apoio de Kelly Susane Alflen da Silva:

“... o homem histórico compreende sempre dentro de certos limites, isto é, dos limites da sua historicidade e da sua tradição, não dos limites metódicos. Neste sentido é que os limites da concretização das normas constitucionais são iguais

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

aos limites da interpretação, colocados pela Vor-Struktur (pré-estrutura) da tradição.”⁷³

Daí que métodos de trabalho em direito constitucional tributário da práxis e da ciência jurídica não possam se restringir – notadamente após a CF/88 - às regras de interpretação de textos, praticadas pelo positivismo jurídico legalista. Os textos jurídico-tributários não trazem significado em seus conceitos, tampouco sentido em seus enunciados: significado e sentido normativos dependem do trabalho concretizador do destinatário da norma⁷⁴, segundo uma distribuição funcional de papéis e tarefas fixada no sistema constitucional tributário legislado.

Este método de trabalho tende e depende de cientificização da jurisprudência, juízo último e definitivo de constitucionalidade tributária, a par da legislação e administração pública tributárias, enfim do trabalho dos titulares de funções de estado⁷⁵ referidas à função fiscal.

Notadamente com a CF/88, inspirada nas constituições contemporâneas do após-guerra, como lei fundamental alemã, de 1949, e a constituição portuguesa, e aqui no apoio de Kelly Susane Alflen da Silva,

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

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

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

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

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

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

A realização prática do sistema tributário depende portanto da formação, principalmente pela jurisprudência, de itinerários para a tarefa de concretização de suas normas. Por isso a importância de um método de trabalho na jurisprudência, de sua cientificização, sem o que a peculiaridade, os limites, fundamentabilidade e nexos material dos recursos utilizados no trabalho jurídico restam abandonados à gratuidade dos modos individuais de trabalho⁷⁷. Entretanto sua concretização não pode ser um procedimento apenas cognitivo, interpretativo de textos de normas, descritivo, pois a normatividade – o teor prescritivo – se comprova apenas na regulamentação de questões jurídicas concretas, embora

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

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

normas jurídicas não sejam dependentes do caso (o que sinalizaria uma racionalidade tópica, ou discursivo/argumentativa), mas referidas a ele⁷⁸.

Uma hermenêutica-fenomenológica de concretização do sistema tributário nacional é esforço de congruência de normatividade do Sistema Tributário Nacional e Normas Gerais de Direito Tributário do Código Tributário Nacional com o Sistema Tributário Nacional da Constituição de 1988. Este esforço hermenêutico-fenomenológico de expressão, explicação, interpretação, afinal de compreensão do pensamento e práxis jurídica em matéria tributária, busca examinar as condições dessa compreensão, considerando para além de apenas determinados objetos - como são os textos legais tributários - a linguagem jurídico-tributária como uma relação que manifesta normatividade na forma de transmissão, da tradição, num acontecimento cujo sentido cumpre penetrar: interpreta-se aqui pela estrutura circular da compreensão consistente num movimento entre intuição (pré-estrutura) e inteligência em tarefa de concreção da consciência hermenêutica histórica, a perceber o historicamente distinto e evitar que a aplicação do método limite-se ao alcance da certeza da antecipação⁷⁹, característico da inteligência racional-analítica dos fenômenos, de que resultaria o simples embate de compatibilidade / incompatibilidade entre textos jurídico-legais, inviabilizando uma continuidade de normatividade entre os sistemas tributários do CTN e da CF88.⁸⁰

Aqui, busca-se que a norma jurídico-tributária seja produzida *in totum* nos limites dados pela tradição jurídica tributária constitucional a cada vez à situação hermenêutica em que se encontrem cotidianamente legisladores, juristas, governo, administração e cidadão. Deste modo, nas questões constitucionais

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

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

⁸⁰ Leonel Franca, “Noções de história da filosofia”, 1943, p. 359, citado por Santos, Theobaldo Miranda, “Manual de Filosofia”, SP, Companhia Editora Nacional, 1958, p. 477: “a inteligência, faculdade dos conceitos, adaptada às necessidades da ação, que só exerce com facilidade sobre sólidos, é incapaz de atingir a realidade em si mesma. Desta incapacidade congênita sofre também a ciência (analítico-descritiva), filha da inteligência e construtora de relações entre coisas, isto é, de formas vazias. Para chegar à essência da realidade (aqui interpretação como compreensão, concretização) é preciso ultrapassar o ponto de vista científico (analítico-descritivo) e recorrer à intuição...”

limite deixadas conscientemente “abertas para dentro do tempo”⁸¹, uma interpretação conforme a constituição, e modificações – mutações – constitucionais sem alteração de texto podem cumprir a tarefa de coesão completa das regulamentações⁸² em matéria tributária e do sentido da ordem jurídico-tributária constitucional, coesão esta – a unidade da constituição - posta como condição de possibilidade para uma compreensão sobre a posição do trabalho dos juristas e demais intérpretes e co-intérpretes da constituição tributária, governo, administração e cidadãos.

Por meio do princípio da interpretação conforme a constituição, a par de outros métodos de sua concretização possíveis⁸³, as normas constitucionais tributárias passam a ser consideradas também normas tributárias constitucionais materiais, além de normas de exame de compatibilidade / incompatibilidade das normas tributárias infraconstitucionais, determinando o conteúdo destas mesmo para a formação de unidade da ordem jurídica⁸⁴ tributária.

Mas apenas no limite de inaplicabilidade da racionalidade analítica dos métodos tradicionais de interpretação de textos jurídico-tributários – nos também chamados “casos difíceis”⁸⁵, como acontece cotidianamente na prática jurisdicional, administrativa e mesmo cidadã de concretizar o direito tributário do CTN e da CF88, mas referencialmente na prática da jurisdição constitucional tributária - não se a renegará, mas as proposições a que dá lugar serão postas entre parêntesis, os juízos que ensejam suspensos (compatibilidade / incompatibilidade, conformidade / desconformidade, regra/exceção, generalidade / especialidade), para tanto afastando-se concepção segundo a qual a consciência situa-se frente ao mundo enquanto realidade existente (*cogito ergo sunt*), e suspendendo-se assim não só as doutrinas acerca da realidade e da ação sobre a realidade, mas a própria

⁸¹ Hesse, Konrad, “Elementos de direito constitucional da R.F.A.”, P.Alegre, S.A.Fabris, 1998, p. 40: “Se a constituição deve possibilitar o vencimento da multiplicidade de situações problemáticas que se transformam historicamente, então seu conteúdo deve ficar necessariamente “aberto para dentro do tempo””.

⁸² Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica juridical e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 443.

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

⁸⁴ Silva, Kelly Susane Alflen da, “Hermenêutica juridical e concretização judicial”, P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, p. 443.

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

realidade, que não é negada, nem posta em causa sua existência⁸⁶: a interpretação jurídico-tributária como concretização, durante elaboração de uma compreensão de mundo distinta daquela centrada na relação sujeito do conhecimento-objeto do conhecimento considerados em momentos espaço-temporais pontuais de análise - portanto compreensão também distinta da sociedade, do estado, sua função fiscal e seu poder de tributar -, expressa o sentido de que “a consciência não permite a liberação de uma mera contraposição entre o passado e o presente, mas permite uma conservação da tradição mesma pela compreensão, que se realiza na fusão de horizontes e atualiza o sentido do texto”⁸⁷ legal/constitucional tributário, possibilitando um *continuum* de normatividade, posto também claro que o advento da CF88 não fez chocarem-se radicalmente nem mutuamente excludentes o antigo e o novo sistema tributário nacional⁸⁸.

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

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

⁸⁸ Ver ADI 1005-1, fl. 305 a 307, voto do Min. Moreira Alves, relator: “Tendo em vista que a Medida provisória nada mais é, em última análise, do que modalidade de Decreto-Lei (e assim o é na Itália, em cuja Constituição a nossa, a esse respeito, se inspirou), a propósito do qual esta Corte, sob o império da Constituição anterior, firmou o entendimento de que ele, em matéria tributária, poderia também instituir ou aumentar tributo por ter força de lei, observando-se, por isso, o princípio constitucional da legalidade, não se pode, num exame inicial compatível com o requerido para a análise do pedido de liminar, ter objeção dessa ordem como suficientemente relevante para a concessão da cautelar requerida.

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

Para a concretização da constituição tributária, que não é apenas jurídica, não bastam os métodos tradicionais savignianos de interpretação de textos legais. A constituição do próprio estado, sua função fiscal e seu poder de tributar não são alcançados apenas através da interpretação do texto constitucional, na busca apenas de cognição de uma vontade-significação que teria sido fixada em uma assembléia constituinte: porque as sociedades se constituem abertas para dentro do tempo⁸⁹, quem vive as normas termina por interpretá-las ou pelo menos co-interpretá-las⁹⁰, daí então que o espaço e momento da concretização tributária constitucional incluem os titulares das funções públicas participantes do processo social e mais participantes materiais nela envolvidos (e.g. aqueles que intervêm direta ou indiretamente nos fatos geradores de obrigações fiscais e tributárias, contribuintes ou responsáveis, além dos estudiosos), sendo a interpretação – aqui concretização - a um só tempo elemento resultante e elemento constituinte dessa sociedade⁹¹.

Portanto o método, em se tratando de sistema constitucional tributário, é aqui proposto como sistêmico, e o trabalho, hermenêutico-fenomenológico, especificamente nas operações de concretização da norma tributária entre o programa e o âmbito da norma tributária, pelo itinerário de circularidade de compreensão através de indagações e dados parciais que se corrigem reciprocamente, para cuja tarefa nos processos decisórios atuam titulares de funções jurídicas socialmente informados, que têm compromisso temático com a tradição⁹².

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

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

⁹⁰ Ver Häberle, Peter, “Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição”, P. Alegre, S.A. Fabris, 1997, p. 13.

⁹¹ Idem, idem.

⁹² Conforme Müller, Friedrich, “Direito, linguagem, violência: elementos de uma teoria constitucional, I”, P.Alegre, S.A.Fabris, 1995, p. 46: “Nas operações da metódica jurídica, que avançam entre o programa da norma e a área da norma, a “circularidade da compreensão”, conhecida da discussão tradicional, pode ser comprovada no sentido de indagações e dados parciais, que se corrigem reciprocamente. A totalidade desses processos decisórios é uma tarefa para trabalhadores jurídicos sociologicamente informados, não para sociólogos heterodeterminados (fremdbestimmt) em virtude do seu aprisionamento a indagações jurídicas, pois a análise funcional sociológica tende mais dificultar uma decisão vinculada ao caso, já que ela sempre inclui alternativas novas. Ela não aceita um “comprometimento temático com a tradição”.

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

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

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

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

Tomaremos portanto neste estudo as normas jurídicas tributárias simultaneamente como elementos que 1. pertencem ao conjunto das normas de direito tributário brasileiro; 2. relacionam-se hierárquica ou coordenadamente num sistema de normas tributárias, sistema este posto no CTN de 1966 e na Constituição de 1988; e 3. cumprem uma função estruturante⁹³ do direito constitucional tributário brasileiro. Portanto o que aqui entendemos caracterizar os elementos de um conjunto, sistema e estrutura se distinguem: o que caracteriza os

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

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

Já o que caracteriza aqui os elementos de um sistema⁹⁴ é a relação entre eles segundo um critério unificador: num sistema cujos elementos sejam textos de normas jurídicas, o que o caracteriza é a relação entre tais normas jurídicas segundo, por exemplo, o critério da hierarquia, ou de coerência entre os seus enunciados. Assim, o sistema tributário nacional tem como elementos os textos de normas tributárias constitucionais, os textos de normas tributárias complementares (cuja matéria demanda *quorum* qualificado de maioria absoluta dos parlamentares em ambas as casas no processo de gênese legislativa), os textos de normas tributárias ordinárias (v.g. as leis que modificam o imposto de renda), e os textos de portarias, instruções normativas, circulares, e de outros atos administrativos tributários de caráter geral e abstrato, que se relacionam segundo o critério da hierarquia. E os atos jurídicos/decisões que considerem textos de normas tributárias também caracterizam este sistema tributário nacional por relacionarem-se segundo um critério hierárquico ou de coordenação (recolhimento de tributo declarado pelo contribuinte, lançamento de ofício, julgamento de impugnação e de recurso administrativo, sentença e acórdão judicial), além de pertencerem ao conjunto de normas tributárias. Assim também, em termos sistêmicos, com um acórdão do STF em matéria de modificação, suspensão de exigibilidade ou extinção de crédito tributário (juízo de constitucionalidade/inconstitucionalidade de lei) é norma superior à sentença tributária que considerou esta lei para desconstituir o crédito tributário lançado de

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

ofício pela administração fazendária, que por sua vez havia modificado o crédito lançado pelo contribuinte em sua declaração com base na qual este havia pago e afirmava no processo tributário judicial extinto aquele crédito: o acórdão do STF, a sentença, o lançamento de ofício da administração fazendária, e a declaração do contribuinte são normas do sistema tributário nacional, que se relacionam aqui hierarquicamente. Portanto os textos de normas do sistema tributário nacional do CTN são também elementos do sistema tributário nacional da CF88, como as decisões a eles correspondentes são normas do sistema tributário nacional, mas por simetria superiores no sistema aos textos de normas, porque já concretizadas⁹⁵.

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

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

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

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

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

O cidadão pode em sociedade praticar o que não lhe seja juridicamente vedado, tem portanto um grau de escolha, de liberdade, enfim de negociar, pactuar, maior do que se exercer já agora como agente público uma função de estado, como é, por exemplo, o lançamento de um tributo, ou a sua confirmação/desconstituição definitiva em sentença ou acórdão. Já aqui existe um poder-dever que para emitir seu juízo não pode dispor tão livremente de referências valorativo-normativas quanto o cidadão, ao contrário deve além de fundamentar e justificar aquela decisão, mostrar o itinerário racional que levou àquela norma, àquele juízo. O cidadão é livre para escolher os caminhos de sua compreensão, que levam aos seus juízos, com base nos quais se conduz em sociedade a balizar-se nos juízos prescritivos que excepcionem o exercício desta liberdade. Já os juízos, as normas estatais, não dispõem de tal liberdade para escolher caminhos de racionalidade, ao contrário estes devem ser explicitados, a permitir sua previsibilidade e controlabilidade: o itinerário do juízo estatal não se esgota no *iter* procedimental formal cognitivo, mas deve explicitar-se como compreensão, para além de uma fundamentação lógico-formal e de uma justificação analítica e/ou valorativa do silogismo contido no juízo, na decisão, na norma. Deve fazer ver seu itinerário de produção desta norma, a partir dos textos das normas tributárias, dos âmbitos destas normas e das peculiaridades do caso.

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

Portanto as normas tributárias (juízos, decisões tributárias), consideradas da perspectiva estatal, cumprem uma função na organização social específica e delimitada em relação àquela do cidadão, uma função fiscal. Embora alguns juízos do cidadão também cumpram tal função, v.g. no cumprimento das obrigações tributárias acessórias de apresentar declaração de ajuste anual do imposto de renda, estes ele faz como contribuinte, que é uma das muitas funções que a cidadania cumpre na organização de uma sociedade. A estruturação da organização social, considerada da perspectiva do cidadão, resulta também de juízos que não cumprem preponderantemente uma função fiscal, portanto cuja formação é menos restrita por juízos prescritivos que a formação dos juízos, decisões, normas estatais. O itinerário que resulta na norma tributária, revestida do poder-dever estatal, deve ser explicitado não somente como seqüência lógico-formal de um procedimento de prova de premissas da conclusão silogística, como *iter* procedimental de subsunção de fatos a textos de normas pré-existentes, no juízo afinal confirmadas como normas: deve ser compreendido o itinerário de produção daquela norma tributária concretizada no caso a partir do programa da norma tributária, de seu âmbito – mormente econômico e financeiro, mas em matéria constitucional também político, social, cultural -, e das peculiaridades do caso tributário, elementos estruturantes da norma tributária, que intervêm no processo de sua concretização, e que devem estar no juízo, na decisão, na norma tributária explicitados, a alcançar-se, para além de sua fundamentação e justificação, sua previsibilidade e controlabilidade racional.

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

1.3.3. O sistema constitucional tributário legislado

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

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

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

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

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

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

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

Assim, a interpretação e aplicação, segundo uma racionalidade analítica, dos textos de normas do Sistema Tributário Nacional (art. 3º. ao 95) e das Normas Gerais (art. 96 ao 208) do CTN, encontram seu limite de normatividade⁹⁶ na normatividade dos princípios constitucionais, como os princípios da administração pública do art. 37 da CF88, e os Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional dos artigos 145 a 149-a da CF88, inafastáveis das relações jurídico-tributárias. A normatividade alcançável por meio da racionalidade analítico-formal se dá apenas buscando-se nos textos de normas cognição de uma vontade pressupostamente ali mesmo contida. Daí a normatividade dos princípios constantes no CTN de 1966 ter caráter apenas subsidiário dos textos de normas tributárias, integrativo do direito tributário. Ao contrário, os princípios constitucionais tributários têm normatividade inafastável pela interpretação dos textos de normas, que neles não se esgota, tampouco os subsidia. Tal normatividade tributária atua os casos concretos pelo silogismo de subsunção apenas na formulação lingüística da decisão final, mas no processo de atuação dos princípios constitucionais tributários o aporte de normatividades se dá por racionalidades outras avançadas sobre a racionalidade analítico-formal.

⁹⁶ Ver normatividade nesta perspectiva, *supra*, cap. 2.1 pbc, e cap. 2.2. Sacha.

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 tributários¹”: 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 metódicas 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 tributários²”: 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 Alexy³ 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”⁴.

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

³ 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.

⁴ 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"⁵

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”⁶.

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

⁶ 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 unidade⁷.

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 válidas⁸, posto num corpo de linguagem prescritiva⁹), 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 estruturante¹⁰).

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”¹¹. 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

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

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

⁹ Ibid, p. 10.

¹⁰ 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.

¹¹ 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.”¹²

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”¹³.

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).

¹² Ibid., p. 134.

¹³ 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”¹⁴. 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”¹⁵, 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 direito¹⁶. 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 pragmática¹⁷: 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.¹⁸ 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 jurídica¹⁹, instrumento de descrição da realidade (ser), ou de uma vontade (dever-ser), e denota a presença do paradigma das ciências naturais na reflexão jurídico-

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

¹⁵ Ibid., p. 430.

¹⁶ Ibid., p. 6 e ss.

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

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

¹⁹ 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 autor²⁰. O positivismo jurídico de Hans Kelsen deve em grande parte sua matriz jusfilosófica ao Círculo de Viena, inspirada no “Tratado lógico-filosófico” de Ludwig Wittgenstein²¹, círculo este a que se filiou Hans Kelsen, o do positivismo lógico. Para os partidários deste círculo, ciência e lingüística são termos correlatos²². 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. Hart²³, 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 Wittgenstein²⁴.

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,

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

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

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

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

²⁴ 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 disparate²⁵, 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 lê²⁶.

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 conhecimentos²⁷. 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

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

²⁶ 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.

²⁷ 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*²⁸. A proclamada “hegemonia axiológica dos princípios”²⁹ nas constituições contemporâneas não deixa dúvidas quanto à sua normatividade, sobre qual base se assentam os novos sistemas constitucionais³⁰, 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 mediatamente tais relações que aqueles. Paulo de Barros Carvalho os denomina *máximas constitucionais*³¹, distinguindo-os dos princípios constitucionais gerais, por ele tidas como máximas, mas diretivas³².

Paulo de Barros Carvalho considera a norma jurídico-tributária em sentido estrito como juízo concreto³³, sublinhando ele a distinção entre texto de direito tributário positivo e norma jurídico-tributária³⁴, e remetendo sua produção

²⁸ 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.

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

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

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

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

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

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

para o contexto de um processo comunicacional³⁵ em que a norma se “desprega”³⁶ 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”³⁷.

Assim não adota, o referido jurista estudado por nós, idéia de direito segundo a qual princípios e regras são espécies de normas jurídicas³⁸ pois, para ele, estas “...estarão sempre, e invariavelmente, na implicitude dos textos positivados.”³⁹ 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”⁴⁰, enquanto os princípios constitucionais tributários são “uma série de máximas constitucionais, especialmente dirigidas a esse setor”⁴¹.

Não sendo normas, os princípios constitucionais gerais, como “diretivas”, e os princípios constitucionais tributários, como “máximas constitucionais”, orientam o juízo jurídico-tributário concreto ou hipotético⁴², 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-positivistas⁴³, como as teorias da argumentação jurídica - a de Robert Alexy⁴⁴ por exemplo -, e da hermenêutica jurídica de Ronald Dworkin⁴⁵, que atribuem normatividade imediata aos princípios jurídicos, embora o autor estudado atribua-

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

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

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

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

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

⁴⁰ Ibid., p. 145.

⁴¹ Ibid., p. 155.

⁴² 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)

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

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

⁴⁵ 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 sentido⁴⁶.

Por outra via, o professor Paulo de Barros Carvalho refere-se à distinção entre texto de direito positivo e norma jurídica⁴⁷, à semelhança de Friedrich Müller – outra referência pós-positivista no âmbito deste estudo⁴⁸, que distingue norma e texto de norma⁴⁹. 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 comunicacional⁵⁰ em que a norma se “desprega”⁵¹ 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”⁵² 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”⁵³.

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.

⁴⁶ 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 ...”.

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

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

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

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

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

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

⁵³ 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 comunicacional⁵⁴ 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)⁵⁵. 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.

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

⁵⁵ 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”⁵⁶. 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.”*⁵⁷

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

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

⁵⁷ Ibid., ibid.

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

Corroborando a assertiva do autor de que todos os sistemas normativos (a moda, a moral, a religião e o direito) são instrumentais⁵⁹, 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)”⁶⁰, 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).”*⁶¹

⁵⁸ Ibid., pp. 5/6.

⁵⁹ Ibid, p. 10

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

⁶¹ 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 regradar 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 regradar 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.”*⁶²

⁶² 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 jurídica⁶³, 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.”⁶⁴

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

⁶³ 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.

⁶⁴

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.”⁶⁵

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)⁶⁶. A exclusão dos juízos como normas por Sacha Calmon também se faz

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

⁶⁶ 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 hipotético⁶⁷. 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.”⁶⁸

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.

⁶⁷ 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”.

⁶⁸ 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 comportamentos⁶⁹, 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 competência⁷⁰:

“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

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

⁷⁰ 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.”⁷¹

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-tributárias⁷².

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

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

⁷² 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 Canaris⁷³.

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 tributárias⁷⁴. Embora o autor não cogite precisamente de um sistema de princípios como ordem axiológica ou teleológica, como Canaris e Larenz – o denominado “*sistema interno*”⁷⁵ –, 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 normas⁷⁶: 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 normativo⁷⁷ de princípios e normas jurídico-tributárias, considerando ele os princípios jurídico-tributários constitucionalizados como obrigatórios⁷⁸, 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 jurídica⁷⁹, à semelhança de Friedrich Müller – outra referência no âmbito deste trabalho -, que distingue norma e texto de

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

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

⁷⁵ 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.

⁷⁶ 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.

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

⁷⁸ Ibid., *ibid.*

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

norma⁸⁰, 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 contidas⁸¹. 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”⁸² 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”⁸³.

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”⁸⁴, não a *produção* por estes da norma jurídica.

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

⁸¹ 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.”

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

⁸³ Ibid., *ibid.*

⁸⁴ 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 tributária⁸⁵, que demanda itinerário subjacente de interpretação.

A constitucionalização de conceitos jurídicos (assim referida por Ricardo Lobo Torres⁸⁶) 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*”⁸⁷. O autor manifesta-se aqui por um pluralismo metodológico, e um pluralismo de valores⁸⁸, o que nos parece resultaria em considerar-se também o itinerário de interpretação

⁸⁵ 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”.

⁸⁶ 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”.

⁸⁷ 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”.

⁸⁸ 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 juizes, 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*”⁸⁹, 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*”⁹⁰. 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

⁸⁹ 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”.

⁹⁰ 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.”⁹¹

“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.⁹² ... 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.⁹³ ... 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.”⁹⁴

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

⁹² 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”.

⁹³ Ibid., p. 231, “Conceitos constitucionais”.

⁹⁴ 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 Direito⁹⁵. 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 conceitos⁹⁶.

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 Dworkin⁹⁷ para os princípios constitucionais, tampouco a metódica de concretização constitucional proposta por Friedrich Muller, também pós-positivista⁹⁸, 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:

⁹⁵ 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”.

⁹⁶ 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”.

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

⁹⁸ 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.⁹⁹” ... 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.¹⁰⁰

O autor, reconhecendo que a positivação de princípios morais na constituição lhes proporciona juridicidade¹⁰¹ (mas não normatividade imediata¹⁰²), 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 constitucionalizados¹⁰³. Embora refira-se a Niklas Luhmann, juntamente com Jürgen Habermas, como autores que descartam a possibilidade de uma teoria da justiça¹⁰⁴, 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 constitucionais¹⁰⁵, 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,*

⁹⁹ 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”.

¹⁰⁰ Ibid., p. 319/320.

¹⁰¹ 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”.

¹⁰² Ibid, p. 128, “Princípio e norma”.

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

¹⁰⁴ Ibid., p. 199.

¹⁰⁵ 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.¹⁰⁶...” 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.”¹⁰⁷ 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 justiça¹⁰⁸, 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 metodológica¹⁰⁹ -, de concretização de valores¹¹⁰ (que não identifica), e democrática (processo legislativo, administrativo e judicial)¹¹¹, também não identificada. O processo de concretização de valores, por ponderação de princípios pelo autor referido¹¹², como visto, não é identificado com Habermas ou Dworkin restando aqui, das referências do autor, a teoria da argumentação jurídica de Robert Alexy¹¹³ (citado com Habermas na teoria da argumentação¹¹⁴) 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 ciência¹¹⁵, como vimos¹¹⁶, e sua a distinção entre princípios e

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

¹⁰⁷ Ibid., p. 203, “Jurisprudência dos valores”.

¹⁰⁸ Ibid., p. 205, “Justiça orçamentária processual”.

¹⁰⁹ 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.”

¹¹⁰ Ibid., p. 205, “Justiça orçamentária processual”.

¹¹¹ Ibid., *ibid.*

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

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

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

¹¹⁵ 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,

normas¹¹⁷, afirmando Lobo Torres a juridicidade dos princípios constitucionalizados, mas negando-lhes normatividade imediata: para ele, diferentemente de Alexy¹¹⁸, princípios não são espécies de normas¹¹⁹.

O processo democrático (legislativo, administrativo e judicial), também referido por Lobo Torres¹²⁰, como método de trabalho e interpretação do direito constitucional financeiro/tributário, poderia ser cogitado como a pluralidade de métodos de interpretação anteriormente referida pelo autor¹²¹, 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 princípios¹²² jurídicos escritos ou não na constituição (racionalidade argumentativa), obtidos por dedução ou indução (racionalidade analítica) em vista de uma controvérsia sob exame¹²³, 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.

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

¹¹⁷ Ibid., p. 128, “Princípio e norma”.

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

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

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

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

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

¹²³ 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.*¹²⁴

“... 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.¹²⁵ ... 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.¹²⁶”... (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).¹²⁷”

¹²⁴ 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”.

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

¹²⁶ 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”.

¹²⁷ 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”¹²⁸ pode conceder subvenções, subsídios ou incentivos (pelo lado financeiro da despesa), e que dentro desta mesma racionalidade – a sistêmica, referida aos direitos econômicos e sociais¹²⁹ -, 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.”¹³⁰

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

¹²⁹ Ibid., ibid.

¹³⁰ 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 Canaris¹³¹, 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.”*¹³²

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

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

¹³² 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 ciência¹³³. 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 ...”¹³⁴, 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”¹³⁵, 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 científico¹³⁶, 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.¹³⁷ ... Quanto ao tema da classificação

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

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

¹³⁵ Ibid., p. 697.

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

¹³⁷ 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.¹³⁸ ... 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.¹³⁹ ... O sistema tributário nacional há que se afinar perfeitamente com os valores e os princípios constitucionais,

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

¹³⁹ 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.¹⁴⁰... “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.¹⁴¹... ... 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

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

¹⁴¹ 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.¹⁴²”

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*”¹⁴³:

“... As principais características do sistema tributário nacional são: a) racionalidade econômica consistente no ajustamento a substratos econômicos perfeitamente diferenciados, de modo a se evitarem 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.”¹⁴⁴

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

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

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

¹⁴⁴ 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 financeira¹⁴⁵. 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”¹⁴⁶. Mas antes de itinerar um método de trabalho que explicitasse como se legitimam procedimentalmente as decisões jurídicas, como na teoria da argumentação jurídica de Alexy¹⁴⁷, 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”¹⁴⁸, e a ponderação, que igualmente “desborda o campo específico da metodologia e da aplicação do direito para ganhar foros de princípio jurídico”¹⁴⁹:

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

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

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

¹⁴⁷ Alexy, Robert, “Teoria da argumentação jurídica”, SP, Landy, 2001.

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

¹⁴⁹ 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 concretude 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 concretude e pouca abstração e é atributiva de direito e deveres.¹⁵⁰ ... 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.”¹⁵¹

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,

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

¹⁵¹ 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-decisão¹⁵², 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 vimos¹⁵³):

“Os princípios gerais do orçamento são os enunciados genéricos que informam a criação, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas orçamentárias..¹⁵⁴... 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..¹⁵⁵“Os princípios constitucionais orçamentários também não se confundem com as

¹⁵² 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.

¹⁵³ 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.

¹⁵⁴ 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”.

¹⁵⁵ 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.¹⁵⁶”

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:

¹⁵⁶ 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.¹⁵⁷”

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

¹⁵⁷ Ibid., p. 125 a 127, “Princípios e diretivas”.

constitucionalizadas), parece ele pontuar filosoficamente com Gisele Cittadino, referida a Habermas¹⁵⁸. No entanto, Lobo Torres refuta o procedimento de legitimação ético-discursiva proposto por Habermas¹⁵⁹, também a teoria da argumentação jurídica de Alexy¹⁶⁰, e a hermenêutica jurídica de Ronald Dworkin¹⁶¹, referindo-se descritivamente, quanto à concretização de valores, a uma distinção por níveis de concretude entre valor, princípio, sub-princípio e regra/norma jurídica¹⁶², 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

¹⁵⁸ 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”.

¹⁵⁹ “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”).

¹⁶⁰ 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).

¹⁶¹ “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”).

¹⁶² 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 Larenz¹⁶³, logicamente exclui a jurisprudência, de seu sistema científico¹⁶⁴. Possivelmente por isso abandona esta classificação de sistemas tributários interno /externo, objetivo/científico, tendo-os já então como mais heurísticos que normativos¹⁶⁵. 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-financeira¹⁶⁶, 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

¹⁶³ Ver notas 51 e 52 supra.

¹⁶⁴ Ver nota 50 supra.

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

¹⁶⁶ 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 financeira¹⁶⁷. 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”¹⁶⁸. 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 Alexy¹⁶⁹, 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”¹⁷⁰, e a ponderação, que igualmente “desborda o campo específico da metodologia e da aplicação do direito para ganhar foros de princípio jurídico”¹⁷¹: 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 itine 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-decisão¹⁷², 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

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

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

¹⁶⁹ Alexy, Robert, “Teoria da argumentação jurídica”, SP, Landy, 2001.

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

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

¹⁷² 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 vimos¹⁷³).

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 princípios¹⁷⁴ 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.

¹⁷³ 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.

¹⁷⁴ 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”.

Bibliografia:

ALEXANDER, Larry; KRESS, Kenneth. **Contra os princípios jurídicos**, in MARMOR,

Andrei (organizador), **Direito e interpretação**, SP, Martins Fontes, 2000.

ALEXY, Robert,

_____. **Teoria da argumentação jurídica**, SP, Landy, 2001.

_____. **Teoria de los derechos fundamentales**, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALVIM, Tereza Arruda; ALVIM, Eduardo Arruda; MARINS, James. **Processo tributário**. SP, RT, 1995.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, SP, Saraiva, 2000.

ARAÚJO, Nadia de; Magalhães, Frederico V.; Reis, Márcio Monteiro. **Código do MERCOSUL: tratados e legislação**. RJ, Renovar, 1998.

ÁVILA, Humberto Bergmann,

_____. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. SP, Malheiros, 2004;

_____. **Sistema constitucional tributário**. SP, Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** (atualização Mizabel Abreu Machado Derzi), RJ, Forense, 2000.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar** (atualização Mizabel Abreu Machado Derzi), RJ, Forense, 2001.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças** (atualizador Dejalma de Campos), RJ, Forense, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**, SP, Celso Bastos, 1999.

_____. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**, SP, Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, São Paulo, Lejus, 1998.

BONILHA, Paulo Celso B.. **Da prova no processo administrativo tributário**, SP, Dialética, 1997.

BONOMI, Andréa. **Fenomenologia e estruturalismo**. SP, Perspectiva, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. SP, Malheiros, 1999,
_____. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica)**, SP, Malheiros, 1997.

BOUCALT, Carlos E. de Abreu; RODRIGUEZ, José Rodrigo (organizadores), **Hermenêutica plural**. SP, Martins Fontes, 2002.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. SP, Saraiva, 2000.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação – uma contribuição ao estudo do direito**. RJ/SP, Renovar, 2003.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual tributário**. SP, Atlas, 2000.

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

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Direito constitucional tributário** (coordenação), SP, Max Limonad, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. SP, Malheiros, 2000.

_____. **ICMS**. SP, Malheiros, 1994.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. SP, Saraiva, 2000.
- _____. **Curso de direito tributário**. SP, Saraiva, 2004,
- _____. **Teoria da norma tributária**. SP, Max Limonad, 2002,
- _____. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. SP, Saraiva, 2004.
- CASSONE, Vittorio, e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário**. SP, Atlas, 2000.
- CASTRO, Alexandre Barros de. **Teoria e prática do direito processual tributário**. SP, Saraiva, 2002.
- Código Tributário Nacional**. SP, RT, 2003.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. RJ, Forense, 2000.
- _____. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. RJ, Forense, 1999.
- Constituição da República Federativa do Brasil**, RJ, América Jurídica, 2003.
- CUSTÓDIO, Antonio Joaquim Ferreira, **Constituição federal interpretada pelo STF**. SP, Juarez de Oliveira, 1999.
- DAVID, René, **Os grandes sistemas do direito contemporâneo**. SP, Martins Fontes, 2002.
- DEODATO, Alberto, **Manual de ciência das finanças**. SP, Saraiva, 1983.
- DIJK, Teun Adrianus van. **Cognição, discurso e interação**. SP, Contexto, 1999.
- DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. **Legitimação procedimental e modernidade – A problemática da legitimidade jurídico-política em sociedades complexas**, in **Revista de informação legislativa**, ano 38, n. 150. Brasília, abril/junho 2001.

DWORKIN, Ronald, **Levando os direitos a sério**. SP, Martins Fontes, 2002;

_____. **Uma questão de princípio**. SP, Martins Fontes, 2000;

_____. **O império do direito**. SP, Martins Fontes, 1999.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1996.

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

FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação**. SP, Atlas, 1994,

_____. **Teoria da norma jurídica**. RJ, Forense, 2003,

_____. **Direito, retórica e comunicação**. SP, Saraiva, 1997,

_____. **A ciência do direito**. SP, Atlas, 1980.

FRANCA, Leonel. **Noções de história da filosofia**, 1943, p. 359, citado por SANTOS, Theobaldo Miranda. **Manual de filosofia**. SP, Companhia Editora Nacional, 1958, p. 477.

FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica jurídica**. SP, Saraiva, 1997.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado**. SP, RT, 1999.

FRIEDE, Roy Reis (coordenação). **1.000 perguntas de direito tributário**. RJ, Thex Editora, 2002.

FURLAN, Valéria. **Apontamentos de direito tributário**. SP, Malheiros, 2002.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método – Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. RJ/Vozes e SP/Editora Universitária São Francisco, 2004, 2v.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. SP, Malheiros, 2000.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. SP, Malheiros, 2003;

_____. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. SP, Malheiros, 2003.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da constituição**. P.Alegre, S.A. Fabris, 1997.

_____. **El estado constitucional**. México, Universidad Autónoma de México, 2001;

_____. **Teoria constitucional como ciencia de la cultura**. Madrid, Tecnos, 2000;

_____. **Libertad, igualdad, fraternidad – 1789 como historia, actualidad y futuro del estado constitucional**. Madrid, Trotta, 1998.

HABERMAS, Jurgen. **Direito e democracia – entre faticidade e validade**. RJ, Tempo Brasileiro, 1997,

_____. **Theorie der Gesellschaft oder Sozialtechnologie – Eine Auseinandersetzung mit Niklas Luhmann**, in **Theorie-Diskussion Jürgen Habermas/Niklas Luhmann – Theorie der Gesellschaft oder Sozialtechnologie: Was leistet die Systemforschung?**. Frankfurt am Main, Suhrkamp Verlag, 1971.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. SP, Atlas, 2002.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito**. SP, Martins Fontes, 1997.

HEIDEGGER, Martin, **Ser e tempo**. RJ/Vozes e SP/Editora Universitária São Francisco, 2004, 2v.

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

_____. **A força normativa da constituição**. P.Alegre, S.A.Fabris, 1991.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e autolancamento**. SP, Dialética, 1997.

HUSSERL, Edmund. **Investigações lógicas – sexta investigação: elementos de uma elucidção fenomenológica do conhecimento. Os pensadores**. SP, Abril, 1980.

_____. **Ideen, I**, pr. 18 (Idéias), citado por MORA, José Ferrater. **Dicionário de filosofia**. SP, Martins Fontes, 2001, p. 217.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. SP, Martins Fontes, 2003,

_____. **Teoria geral das normas**. P.Alegre, S.A.Fabris, 1986,

_____. **Teoria pura do direito (Reine Rechtslehre)**. SP, M.Fontes, 1996.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1997.

LENNERTZ, Marcelo Rangel. **Legitimação pelo procedimento em Luhmann e Habermas**. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de direito, monografia para o bacharelado em direito, 2004.

LUHMANN, Niklas. **Systemtheoretische Argumentationen: Eine Entgegnung auf Jürgen Habermas, in Theorie-Diskussion Jürgen Habermas/Niklas Luhmann – Theorie der Gesellschaft oder Sozialtechnologie: Was leistet die Systemforschung?**. Frankfurt am Main, Suhrkamp Verlag, 1971.

_____. **Sociologia do direito**. RJ, Tempo Brasileiro, 1983, vol. I.

_____. **Sociologia do direito**. RJ, Tempo brasileiro, 1985, vol. II.

_____. **Social Systems**. Califórnia, Stanford University Press, 1995,

_____. **Legitimação pelo procedimento**. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1980.

MACHADO, Hugo de Brito. **Repetição do indébito e compensação no direito tributário** (coordenador). SP e Fortaleza, Dialética e ICET, 2001.

_____. **Curso de direito tributário**. SP, Malheiros, 2003,

_____. **Lançamento tributário e decadência** (coordenador). SP, Dialética, 2002.

MAIA, Igor Tenório da Mota. **Dicionário de direito tributário**. DF, Consulex, 1999.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. SP, Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional** (coordenador). São Paulo, Saraiva, 2002,

_____. **O direito tributário no MERCOSUL**. RJ, Forense, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. SP, Dialética, 1997.

MORA, José Ferrater. **Dicionário de Filosofia**. SP, M. Fontes, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. RJ, Forense, 2000.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho em direito constitucional**. SP, Max Limonad, 2000.

_____. **Quem é o povo – a questão fundamental da democracia**. São Paulo, Max Limonad, 2000.

_____. **Direito, linguagem, violência – Elementos de uma teoria constitucional I**. P. Alegre, S.A.Fabris, 1995.

_____. **Fragmento (sobre) o poder constituinte do povo**. São Paulo, RT, 2004.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional** (coordenador). RJ, Forense, 2000.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito**. RJ, Renovar, 1999.

_____. **Globalização, regionalização e tributação**. RJ, Renovar, 2000.

_____. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. RJ, Renovar, 1997.

Novo Código Tributário Alemão, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Companhia Editora Forense, Rio-São Paulo, 1978.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. SP, Loyola, 1996.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. SP, Saraiva, 2001.

PALADINO, Isabela do Amaral. **Entre Habermas e Luhmann: a base de fundamentação ética da legitimidade procedimental**. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Departamento de Direito. Dissertação de mestrado, 1994.

PALMER, Richard E.. **Hermenêutica**. Lisboa, Edições 70, tradução do título original **Hermeneutics – interpretation theory in Schleiermacher, Dilthey, Heidegger and Gadamer**. Northwestern University Press, 1969, tradução de Maria Luísa Ribeiro Ferreira.

PERELMAN, Chäim. **Lógica jurídica**, SP, Martins Fontes, 1998,

_____. **Ética e direito**. SP, Martins Fontes, 2000.

_____. **Retóricas**. SP, Martins Fontes, 1999.

_____. **Tratado da argumentação – a nova retórica**. SP, Martins Fontes, 1996, com Lucie Olbrechts-Tyteca.

PITKIN, Hanna Fenichel. **Wittgenstein: el lenguaje, la política y la justicia – sobre o significado de Ludwig Wittgenstein para el pensamiento social y político**. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984.

POPPER, Karl Raimund. **A lógica da pesquisa científica**. SP, Cultrix, 2001.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. SP, Martins Fontes, 2000.

_____. **Justiça e democracia**. SP, Martins Fontes, 2000,

_____. **O direito dos povos**. SP, Martins Fontes, 2001.

REALE, Miguel, **Lições preliminares de direito**. SP, Saraiva, 1995.

_____. **Filosofia do direito**. SP, Saraiva, 2000.

_____. **Teoria tridimensional do direito – situação atual**. SP, Saraiva, 2001.

Revista Dialética de Direito Tributário. SP, Oliveira Rocha, 1996.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Problemas de processo judicial tributário** (coordenador). SP, Dialética, 1999.,

_____. **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. SP, Dialética, 2001,

_____. **Problemas de processo judicial tributário**. SP, Dialética, 1996,

_____. **Problemas de processo judicial tributário**. SP, Dialética, 1998.

ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. RJ-SP, Renovar, 2000.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A idéia de justiça em Hegel**. SP, Loyola, 1996.

_____. **O estado ético e o estado poiético**. Publicação da Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais, Separata do v. 27, n. 2, abr./jun. 1998.

SANTOS, Theobaldo Miranda. **Manual de Filosofia**. SP, Companhia Editora Nacional, 1958.

SCOTT, Paulo Henrique da Rocha. **Direito constitucional econômico**. P.Alegre, S.A.Fabris, 2000.

SEIXAS, Aurélio Pitanga. **Estudos de procedimento administrativo fiscal**. RJ, Freitas Bastos, 2000.

_____. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário (a função fiscal)**. RJ, Forense, 2000,

_____. **Taxa – doutrina, prática e jurisprudência**. RJ, Forense, 2002.

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

SMEND, Rudolf. **Constitucion y derecho constitucional**. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1985.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica e(m) crise – uma exploração hermenêutica da construção do direito**. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2004.

Súmulas dos Tribunais Superiores, SP, Mizuno, 1999.

TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1993.

TYTECA, Lucie Olbrechts. **Tratado da argumentação – a nova retórica**. SP, Martins Fontes, 1996, com PERELMAN, Chaim.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. RJ-SP, Renovar, 2004.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. RJ, Renovar, 1999, volumes III e V.

_____. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. RJ, Renovar, 1991.

_____. **Temas de interpretação do direito tributário – normas gerais antielisivas.** RJ/SP, Renovar, 2003.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário.** RJ/SP, Renovar, 2000.

TORRES, Heleno. **Direito tributário internacional.** SP, RT, 2001.

VIEIRA, José Ribas. **A estrutura constitucional e a democracia deliberativa, in Temas de constitucionalismo e democracia.** RJ-SP, Renovar, 2003.

VIEIRA, Leliana Rolim de Pontes. **Contencioso e processo fiscal.** DF, Vest-Com, 1998.

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

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.** SP, RT, 1977.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional.** RJ, Forense, 2002.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado.** Lisboa, F.C.Gulbenkian, 1997.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)