

4

Os direitos fundamentais no procedimento fiscal fazendário e no processo administrativo / judicial tributário: a atuação da liberdade originária e da liberdade comunitária - Estudo em teoria constitucional contemporânea dos direitos fundamentais para compreensão, análise e projeção nas decisões formadoras do sistema tributário brasileiro diferenciado pelas fixações da CF88

4.1

Questões motivadoras deste estudo e resposta introdutória

Por que Sócrates, acusado de impiedade e de corromper a juventude ateniense, processado, julgado e condenado a tomar cicuta, apesar de ter-lhe sido facultado o banimento, preferiu beber a cicuta?

Porque ele sabia que fora de sua comunidade, fora de Atenas, ele sequer teria um nome, seria coisa, poderia ser escravizado ou morto, não seria mais cidadão. É dizer, não seria mais livre.

A atuação estatal (é dizer, comunitária), em Atenas ou nas sociedades contemporâneas, delimita/conforma a liberdade dos cidadãos, como a de Sócrates. A oposição que o cidadão pode dirigir à atuação estatal (de sua comunidade, de sua “cidade”) provém de seu *status libertatis* originário. Entretanto, mais que um fato pressuposto, este *status libertatis* é um pressuposto lógico contrafático, pois fora da organização que lhe garanta este *status* (e.g. identidade, privacidade, propriedade ou a solidariedade de seus concidadãos), esta sua liberdade originária sequer terá existido.

A liberdade que Sócrates perderia com o banimento não era aquela liberdade que ele exerceu ao defender-se das acusações no processo de seu julgamento. Sócrates exerceu no processo sua liberdade originária (*status*

libertatis), que seus pares não lhe poderiam negar, mas condenado, perdeu sua liberdade comunitária.

Então Sócrates, que exerceu sua liberdade originária de cidadão no processo, preferiu tomar cicuta, dando cabo à própria vida, ao banimento ou seja, perdida sua liberdade comunitária, sua vida já estava perdida.

A liberdade que o cidadão pode opor à atuação estatal (de sua comunidade) provém de seu *status libertatis* originário. Uma repercussão na esfera jurídica do cidadão, decorrente da atuação estatal que conforma sua liberdade comunitária sem abuso ou desvio de poder (como o poder de tributar no curso do procedimento fiscal fazendário), pode ser questionada após exarado o juízo estatal, para que sejam revistos os fundamentos fático-jurídicos de sua formação, e o ato permaneça, ou seja modificado/extinto. Exarado no curso ou ao final do procedimento fiscal uma decisão que afete a esfera jurídica do cidadão, nasce para ele o direito de opor ao estado sua liberdade originária de defender, já agora num processo, sua esfera jurídica da afetação resultante daquele juízo decisório havido no curso ou no final do procedimento fiscal.

4.2

Estudo em teoria constitucional contemporânea dos direitos fundamentais para compreensão, análise e projeção nas decisões formadoras do sistema tributário brasileiro diferenciado pelas fixações da CF88

4.2.1

Introdução

Propomo-nos neste ensaio identificar marcos de compreensão das lógicas de decisão jurídica em matéria constitucional tributária refratadas atualmente pelos direitos fundamentais no procedimento fiscal fazendário e no processo administrativo/judicial tributário.

Iniciamos procedendo a uma seleção de literatura que nos permitisse cotejar questões de fundo do procedimento e do processo administrativo fiscal e percebemos que tais questões dizem respeito aos direitos fundamentais e seu

exercício nas relações estado-cidadão ou, mais propriamente, nas relações fisco-contribuinte.

Na escolha das obras e autores concorreu o fato de percebermos que pouco nos ofereceria elementos para uma narrativa situada e crítica das decisões jurídicas em matéria tributária, cotejarmos apenas referências jurídicas de análise e não referências de compreensão da dimensão constitucional dos direitos fundamentais, eis que no ordenamento constitucional o direito não tem precedência. É dizer, o debate constitucional tributário e dos direitos fundamentais não pode ser visto como preeminente jurídico, porque a sociedade e a constituição não foram criadas pelo direito, senão que ao revés, o jurídico no ordenamento constitucional tem um papel decorrente. E neste estudo comparativo de teoria constitucional contemporânea buscamos identificar elementos para cotejar os direitos fundamentais no procedimento fiscal fazendário e no processo administrativo e judicial tributário.

Para tanto procuramos literatura que nos possibilitasse, *de um lado*, itinerar referências de compreensão e análise em teoria constitucional, e fazê-las dialogar em uma narrativa metódica, produzindo representações elementares de um sistema constitucional e de um modelo compreensivo de teoria do estado e de direito constitucional. E que *de outro lado* fizesse dialogar essas referências e representações que antecedem e subjazem o ordenamento jurídico tributário, comparecendo cotidianamente nas relações entre o fisco e os cidadãos, seja nos procedimentos fiscais fazendários, seja no processo administrativo e judicial tributário.

Para nossa primeira necessidade detectada escolhemos “A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais”, tese doutoral de Peter Häberle¹, que aborda em visão sistêmica as narrativas anteriores ao discurso jurídico, de cuja dinâmica complexa o direito constitucional é consequência. E para a segunda, “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, tese doutoral de Jorge Reis Novaes², que parte do problema específico da vedação constitucional de restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição Portuguesa para, cotejando as várias

1 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003.

2 NOVAES, Jorge Reis, “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas*”, Coimbra Editora, 2003.

vertentes teórico-constitucionais mais como argumentos retóricos de discussão daquele problema, construir um modelo de solução para resolver os *hard cases* que lá se apresentam.

Deste modo nos propomos neste estudo identificar diferenciações constitucionais conformadoras dos direitos fundamentais que possam subsidiar o exame das decisões jurídicas formadoras do sistema tributário federal brasileiro no procedimento fiscal fazendário e no processo administrativo e judicial tributário.

Porque teoria constitucional não é somente, nem precedentemente, teoria jurídica, não estamos mais fazendo dialogar referências discursivas apenas a partir de textos jurídicos de leis ou de especulações em torno de textos/decisões baseadas em textos jurídicos. Já agora, para ingressar no debate de direitos fundamentais, é necessário fazer dialogar referências de filosofia política, para cotejar elementos de análise em ciência política – o que nos remete a visões e narrativas de teoria do estado³ – e então compreendermos as ponderações feitas na legislação, para só então estarmos em condições para analisarmos as revisões feitas pelos juízos de constitucionalidade dos tribunais⁴ dessas ponderações e as decisões jurídicas formadoras do atual sistema tributário federal⁵, que são desafiadas incessantemente pelas transformações da sociedade brasileira, inserida na sociedade internacional⁶.

Como pontua Sastre Ariza⁷, *hoje a ciência jurídica se detém em outros limites*, cuja emergência relativizou, segundo entendemos, os limites da lógica discursiva de fundamentação do direito predominantes até o fim da 2a. Guerra Mundial⁸. A epistemologia contemporânea⁹ tem reduzido as possibilidades de

3 Visões e narrativas em teoria do estado nesta tese, nos capítulos 1, 2 e 3.

4 Através dos instrumentos de controle difuso e concentrado de constitucionalidade.

5 Neste estudo, especificamente, as decisões no procedimento fiscal fazendário e no processo administrativo e judicial tributário.

6 Aqui entendida na acepção de Hedley Bull, para quem há sociedade internacional, ou sociedade de estados “quando um grupo de estados, conscientes de certos valores e interesses comuns, formam uma sociedade, no sentido de se considerarem ligados, no seu relacionamento, por um conjunto comum de regras, e participam de instituições comuns” (in “The Anarchical Society – Study of Order in World Politics. London MacMillan, 1977, P. 9-10). Referência ao grupo interdisciplinar e interinstitucional de estudos – reunião de Speyer - para um projeto de código de jurisdição administrativa internacional.

7 ARIZA, Sastre, “*Ciência jurídica positivista y neoconstitucionalismo*”, Madrid, McGraw Hill, 2006.

8 Da preeminência da lógica formal (veja-se o “Círculo de Viena” e a obra definitiva de Ludwig Wittgenstein, o “Tratado Lógico-Filosófico”) do positivismo jurídico europeu continental (veja-se, entre outras obras, a “Teoria Pura do Direito”, de Hans Kelsen) à lógica material resgatada no

dogmaticidade da ciência do direito com a emergência do que Ariza denomina *neoconstitucionalismo*¹⁰, que parece ser um dos veiculadores epistemológicos de inserção do universo valorativo dos direitos fundamentais no discurso jurídico¹¹, no curso do processo de politização do discurso jurídico iniciado a partir da positivação dos direitos fundamentais nas constituições do pós-guerra.

Com isso abriu-se amplo debate entre diversas representações sobre a fundamentação e justificação das decisões legislativas, administrativas e judiciais que tematizam direitos fundamentais. Algumas dessas representações são destacadas neste ensaio para serem utilizadas como categorias de compreensão, análise e projeção, e são inicialmente identificadas a partir do estudo e do cotejo das teses doutorais referidas, como contribuição para o exame de decisões jurídicas em matéria tributária. E isto também porque, especificamente no nosso país, tem ganho importância e projeção o fenômeno da judicialização da política, ou ativismo judicial, da politização negativa e positiva dos direitos fundamentais, seja pela omissão legislativa, seja pela extrapolação legislativa de seus limites constitucionais¹². Os efeitos desse ativismo judicial na formação do sistema tributário federal são visíveis no controle difuso de constitucionalidade das leis tributárias e filtrados pelo juízo definitivo do STF.

Este estudo de autores¹³ se propõe também como contribuição para verificar se e em que medida - nas decisões jurídicas em matéria tributária no procedimento fiscal fazendário, no processo administrativo e judicial tributário e no processo constitucional tributário - as referências teóricas são utilizadas na prática discursivo-decisória como argumentos retóricos e/ou exploradas dialogicamente¹⁴ em seus limites para a compreensão do caso sob decisão¹⁵. É

após-guerra nas obras de Theodor Viehweg (Tópica y jurisprudência. Trad. Luiz Diez-Picasso Ponce de Leon. Madrid: Taurus, 1964) e Chäim Perelman (“Tratado da Argumentação”).

9 ARIZA, Sastre, “Ciência jurídica positivista y neoconstitucionalismo”, Madrid, McGraw Hill, 2006.

10 ARIZA, Sastre, “Ciência jurídica positivista y neoconstitucionalismo”, Madrid, McGraw Hill, 2006.

11 Entre outras obras sobre o tema, ALEXY, Robert. “*Teoría de los derechos fundamentales*”, Madrid, *Centro de Estudios Constitucionales*, 1993, e “*Teoría da argumentação jurídica*”, SP, Landy, 2001.

12 A judicialização da política negativa (pragmática jurídica) e a judicialização da política positiva (regulação jurídica), nos enunciados de controle de constitucionalidade do STF.

13 Levado a efeito como disciplina de doutoramento em direito da PUC-Rio no segundo semestre de 2007.

14 A noção de dialógica empregada por Jürgen Habermas visa reconstruir cotidianamente o sistema de regras (por exemplo jurídicas, se as referências discursivas estão em textos de decisões jurídicas legislativas, administrativas ou judiciais) segundo as quais os falantes (os interessados no

dizer, se compõem um modelo discursivo constitucional contemporâneo ou se trata, como Friedrich Müller denomina, de um “pragmatismo sem direção.”¹⁶

Para tanto, apresentaremos:

1. **neste ensaio**, algumas categoria teóricas referidas às noções de liberdade “originária” e liberdade “comunitária”, para identificar epistemologias de fundamentação jurídico-constitucional e elementos discursivos de justificação das decisões em matéria de direitos fundamentais, examinando-as no conjunto de sua combinação e coerência interna, para que

2. **adiante, na parte sistemática (capítulos 5, 6 e 7)**, sejam essas categorias projetadas, em perspectiva de combinação e coerência - já agora externa - em um pensamento especificamente jurídico-constitucional (não mais apenas político-constitucional), pelo exame dos elementos estruturantes das decisões jurídicas¹⁷ formadoras do sistema tributário federal brasileiro resultantes dos procedimentos fiscais fazendários, num estudo comparativo entre o procedimento fiscal fazendário federal do Brasil e o da Alemanha.

caso jurídico) produzem (criam o já existente em casos anteriores) ou geram (inventam) situações possíveis de discurso (jurídico). MARCONDES, Danilo, *Filosofia, linguagem e comunicação*, SP, Cortez Editora, 2001, p. 43, sobre a dialógica de Jürgem Habermas: “O paradigma de toda situação possível de discurso é o *diálogo*. A possibilidade de questionar é inerente a todo uso da linguagem. A necessidade de validação, explicação e justificação se encontra em todas as formas de discurso, variando de acordo com os diferentes contextos e usos da linguagem.”

15 Sobre métodos de trabalho em direito tributário, ver também BRITO, Marcos Antonio Bezerra. Apontamentos sobre métodos de trabalho em direito constitucional tributário: o sistema constitucional tributário na visão de autores e decididores. Dissertação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2005, p. 38 e ss.

16MÜLLER, Friedrich. “*Métodos de trabalho do direito constitucional*”, SP, Max Limonad, 2000, p. 37.

17 Segundo uma metódica estruturante das decisões jurídicas, conforme formulada por Friedrich Müller. MÜLLER, Friedrich, und CHRISTENSEN, *Rauph. Juristische Methodik, Band I, Grundlagen Öffentliches Recht*. Berlin, Duncke & Humblot, 2004, p. 29: “Eine Methodik hat die *Aufgabe*, die den verschiedenen Funktionen von Rechtsverwirklung (Gesetzgebung, Regierung, Verwaltung, Rechtsprechung, Wissenschaft) im Grundsatz gemeinsame Struktur fallbezogener Normkonkretisierung aufzuklären: Sie untersucht die praktische Arbeit der Funktionsträger” (Uma metódica tem a tarefa de investigar as casuísticas concretizações normativas em estruturas assertivas básicas unificadoras, nas diferentes funções de realização do direito (legislação, governo, administração, doutrina, ciência): Ela examina o trabalho prático de detentores de funções).

4.2.2

Categorias de estudo para compreensão, análise e projeção nas decisões do procedimento fiscal fazendário e do processo administrativo / judicial tributário

4.2.2.1

Os direitos fundamentais na “teoria interna”, na “teoria externa”, no “princípio da ponderação” e na “ponderação de bens” ou “modelo dos direitos fundamentais enquanto princípios”

4.2.2.1.1

Os direitos fundamentais na “teoria interna” e na “teoria externa” pela noção de liberdade comunitária.

Em sua tese doutoral Peter Häberle visa uma interpretação da “garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais” do art. 19.2 da Lei Fundamental alemã. Para tanto – e é isso que nos interessa para o estudo das decisões da administração fazendária no procedimento e no processo administrativo fiscal – propõe questões teórico-constitucionais a partir de uma reflexão básica sobre o conceito de direito e sua relação com a liberdade, para a formulação de um pensamento especificamente jurídico-constitucional dos direitos fundamentais.

Podemos identificar que neste itinerário de estudos o ponto de partida está situado na filosofia política (o sentido da liberdade) e que tal itinerário se segue metodicamente no âmbito da ciência política (relações entre aquela liberdade e o direito político) para chegar ao direito constitucional (o pensamento especificamente jurídico-constitucional)¹⁸.

Diferentemente da visão *hobbesiana* ou *lockeana* e liberal, que concebe uma liberdade humana (portanto os direitos fundamentais) *restrita* ou *restringível* na e pela sociedade, ante as necessidades de segurança ou proteção de bens individuais ou coletivos, a concepção empregada por Häberle (portanto sua posição de filosofia política) é a de liberdade humana nascente na própria

18 Ver em HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 2 e 3. Também SMEND itenera a partir da filosofia política para teoria do estado e daí para o direito constitucional. Cf. SMEND, Rudolf. *Constitución y derecho constitucional*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1985.

comunidade, e portanto já e sempre conformada¹⁹, delimitada. Isto porque, como é uma série de bens jurídicos que condiciona a própria existência de uma comunidade, são eles condição (e não restrição) para os direitos fundamentais (as liberdades): tais bens jurídicos se *coordenam*, formando uma ordenação conjunta unitarizante²⁰. Nesta visão de coordenação não se há de cogitar “*colisão*” de bens jurídicos, ou seja, de direitos fundamentais.

É com esta perspectiva de coordenação entre os bens jurídicos que condicionam a vida em sociedade que podemos visualizar a função fiscal do estado que, para possibilitar e promover as liberdades (*e.g.* de iniciativa, de imprensa) e os direitos (*e.g.* à saúde, à assistência e previdência social, à moradia), necessita conformar as liberdades dos cidadãos, captando recursos e disciplinando atividades da vida em sociedade. A função fiscal de captação, aplicação e regulação dos recursos sociais opera nesta perspectiva de coordenação também na atuação da administração fazendária no curso dos procedimentos fiscais. Como os concretos valores da constituição, como o da solidariedade social (CF, art. 3º, I), da capacidade econômica (CF, art. 145, par. 1º), do direito ao contraditório e ampla defesa (CF, art. 5º, LV) não se contrapõem, se remetem uns aos outros e estão em relação imanente e não transcendente (um não prevalece sobre os outros, cada qual tem seu tempo e lugar), eles comparecem – mediados ou não pela legislação - subjazendo a atuação da administração fazendária que alcança a esfera jurídica do cidadão no curso do procedimento fiscal fazendário e no processo administrativo. Porque no “sistema de valores” estes não são abstratos, mas estão coordenados, não estão eles acima do tempo e do espaço²¹, mas comparecem a tempo e modo subjazendo o procedimento fiscal fazendário e o processo

19 O vocábulo “conformação” referido aos direitos fundamentais comparece no **HC 84409 / SP - SÃO PAULO - HABEAS CORPUS - Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA - Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES - Julgamento: 14/12/2004 - Órgão Julgador: Segunda Turma - EMENTA: HABEAS CORPUS. DENÚNCIA. ESTADO DE DIREITO. DIREITOS FUNDAMENTAIS. PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP NÃO PREENCHIDOS. 1 - A técnica da denúncia (art. 41 do Código de Processo Penal) tem merecido reflexão no plano da dogmática constitucional, associada especialmente ao direito de defesa. Precedentes. 2 - Denúncias genéricas, que não descrevem os fatos na sua devida conformação, não se coadunam com os postulados básicos do Estado de Direito. 3 - Violação ao princípio da dignidade da pessoa humana. Não é difícil perceber os danos que a mera existência de uma ação penal impõe ao indivíduo. Necessidade de rigor e prudência daqueles que têm o poder de iniciativa nas ações penais e daqueles que podem decidir sobre o seu curso. 4 - Ordem deferida, por maioria, para trancar a ação penal.**

20 HÄBERLE, Peter, *La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 14 e 15.

21 HÄBERLE, Peter, *La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 9.

administrativo/judicial tributário. Deste modo é que o direito ao contraditório e ampla defesa, correspondente ao *status libertatis* originário, pode ser exercido pelos acusados em geral e pelos litigantes em processo judicial ou administrativo (CF, art. 5º, LV), mas não ainda no procedimento fiscal fazendário até que seja exarado um juízo que alcance a esfera jurídica do cidadão, pois até que isto aconteça não há “litígio” ou “acusação”. Até que um tal juízo seja exarado, terá tempo e lugar a atuação estatal da *potestade publica* fiscal fazendária, conformando os direitos fundamentais (v.g. livre iniciativa econômica, privacidade) para as liberdades comunitárias (v.g. saúde, previdência e assistência social, o sistema constitucional de seguridade social). Exarado este juízo, exercerá o cidadão o seu direito ao contraditório e ampla defesa²², já então no tempo e lugar de um processo administrativo ou judicial tributário.

Na formulação de Häberle, os direitos fundamentais possuem dupla significação: como valores supremos e como possibilidade de atualização de valores (atualizar como fazer atuar em cada caso concreto), no sentido de garantir o *status libertatis*, pela sua exegese de conjunto como unidade vital através da visão global de todas as suas disposições singulares. Portanto essa dupla significação se põe na prática social cotidiana de cada questão singular referida ao conjunto dos direitos fundamentais, ao mesmo tempo em que se deve também poder inferir, em cada questão cotidiana singular que se coloca, o conjunto concertado dos direitos fundamentais. Esta é a "interpretação de conjunto" do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha²³, em que se deve poder ver o todo a partir de cada parte e também ver cada parte pelo todo. Os concretos valores da Constituição não se contrapõem, se remetem uns aos outros e estão em relação imanente: em relação com o conjunto se determina o individual, e se pode conceber o conjunto pelo individual, por cada caso. Daí o "efeito coordenador e unitarizante do sistema de valores", que não são valores abstratos (que possam ter significado independente da prática social cotidiana), não estão "acima do espaço

22 No curso do procedimento fiscal fazendário, o abuso ou desvio no exercício de poder jurídico (potestade publica) é que ensejam o recurso ao mandado de segurança. Conforme CF, art. 5º, LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

23 HÄBERLE, Peter, *La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 8.

e do tempo"²⁴. E no que respeita aos direitos fundamentais, a lei fundamental protege determinados bens vitais do indivíduo e da coletividade (que Häberle denomina o conteúdo essencial dos direitos fundamentais), situados exteriores à ponderação política de valores²⁵.

Assim é que, em decisões no curso do procedimento fiscal fazendário ou do processo administrativo/judicial tributário, o direito ao contraditório e ampla defesa (um dos bens vitais do indivíduo) é protegido constitucionalmente, assim como o direito à saúde, assistência e previdência social (bens vitais de toda a coletividade). Estes concretos valores da constituição não se contrapõem na formação das decisões jurídicas em matéria tributária, mas se coordenam, é dizer, cada qual tem seu tempo e lugar. Deste modo, a administração fazendária faz atuar no curso do procedimento fiscal fazendário o braço verificador da capacidade econômica²⁶ dos cidadãos e captador de recursos (conformando os seus direitos fundamentais, v.g. à iniciativa econômica, à privacidade) para prover o sistema de seguridade social (direito à saúde, assistência e previdência social)²⁷, atuando os valores constitucionais das liberdades comunitárias, é dizer, de todos, pois não é livre apenas quem não tem um nome, liberdade de ir e vir, de iniciativa econômica e política (direitos humanos/fundamentais de primeira geração), mas também não é livre quem não possa ter saúde, assistência e previdência social (direitos humanos/fundamentais de segunda geração).²⁸

Uma vez exarado, no procedimento fiscal fazendário, um juízo no curso desta atuação das liberdades comunitárias pelo braço da administração fazendária que atinja a esfera jurídica do cidadão, terá lugar o direito ao contraditório e ampla defesa, já então em um processo administrativo/judicial tributário. Deste modo podemos perceber como os concretos valores da constituição – a liberdade originária e a liberdade comunitária – se coordenam num sistema, um “sistema de valores” no âmbito de atuação estatal em matéria tributária. Como um “sistema” se caracteriza pela relação entre seus elementos

24 HÄBERLE, Peter, *La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 9. Ver também Capítulo 2.2.

25 25 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 10 e 36.

26 CF88, art. 145, par. 1º.

27 Sistema de seguridade social, CF88, arts. 192 a 204.

28 Sobre direitos fundamentais de primeira e segunda geração, ver em BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*.

segundo um critério unificador²⁹, os concretos valores do sistema constitucional referidos à tributação têm seu tempo e lugar, é dizer se coordenam, não se contrapõem. No curso do procedimento fiscal fazendário tem lugar, desde que sem abuso ou desvio de poder³⁰, a concreção das liberdades comunitárias, enquanto no processo administrativo/judicial tributário, onde há “litigantes” e/ou “acusados”, é dizer, onde já existe um juízo estatal que atingiu a esfera jurídica (econômica, financeira, patrimonial) do cidadão, terão lugar, se resistida a pretensão estatal, o contraditório e ampla defesa. O critério unificador deste sistema de valores é a existência/ inexistência de um juízo jurídico estatal, a coordenar os valores constitucionais que subjazem cotidianamente as relações estado-cidadão (fisco-contribuinte), no tempo e lugar para a concretização de cada qual.

Cotejaremos a seguir esta visão de liberdade comunitária da tese doutoral de Peter Häberle com a visão de liberdade originária que comparece na argumentação da tese em teoria e direito constitucional do professor português Jorge Reis Novaes, para identificar as distintas referências aos direitos fundamentais que comparecem no curso do procedimento fiscal fazendário e do processo administrativo/judicial tributário.

4.2.2.1.2

Os direitos fundamentais na “teoria interna” e na “teoria externa”, pela noção de liberdade originária

A denominação de “teoria interna” dos direitos fundamentais empregada por Reis Novaes em sua tese doutoral deve-se ao seu posicionamento em filosofia política na problematização de sua pesquisa. Ou seja, a de uma visão das liberdades humanas como sendo *restritas* na e pela sociedade apenas *a posteriori* da afirmação de sua existência ao nível dos indivíduos em estado de

29 Sobre sistema, sistema jurídico e sistema tributário, ver no capítulo 5.

30 No curso do procedimento fiscal fazendário, o abuso ou desvio no exercício de poder jurídico (potestade publica) é que ensejam o recurso ao mandado de segurança. Conforme CF, art. 5º, LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

“natureza”, anterior portanto a um *status societatis*³¹. Para Novaes, na tese de Häberle as liberdades *nascem restritas*³², portanto as *restrições* aos direitos fundamentais são consideradas *internas*, pois se dão com a própria afirmação (social) da existência desses direitos. Já em sua visão de “teoria externa”, Novaes propõe que as liberdades seriam *restritas* com a constitucionalização das *restrições* aos direitos fundamentais. Tais *restrições* aos direitos fundamentais seriam *externas* porque adviriam de seu *status societatis* fixado nas constituições, pois a afirmação de sua existência ao nível dos indivíduos em estado de “natureza” *antecede* as *restrições*, que somente *a posteriori* são impostas constitucionalmente.³³

Por esta perspectiva poderíamos entender que a liberdade econômica é “restringida” por autorização constitucional, restrição esta regulada por lei e aplicada em medida que pode ser questionada pelo cidadão que tenha sua esfera jurídica “restringida”, por exemplo, em decorrência da atuação da administração fiscal fazendária. É dizer, pela “teoria interna” de Novaes as liberdades econômicas nasceriam “restritas”, enquanto pela “teoria externa” as liberdades econômicas somente poderiam ser “restringidas” por autorização constitucional. Portanto nesta visão de “teoria interna”, legislativo e executivo (aos quais cumpre formular e aplicar as “restrições”) têm um papel conformador importante, enquanto pelo modelo da “teoria externa” de Novaes, se pendente de autorização constitucional específica qualquer restrição, p. ex., às liberdades econômicas, outras medidas ou espécies de “restrições” somente poderiam ser autorizadas através da atuação do tribunal constitucional, se não houver reserva de leis gerais/regulamentação na constituição (o exemplo de Novaes é o da Constituição Portuguesa). Num tal caso, a atuação da administração fazendária terá curso (porque tem matriz constitucional de atuação) sem que, no entanto, a conformação dos direitos fundamentais operada nos procedimentos fiscais possa ser adequadamente controlada em seus efeitos na esfera jurídica dos cidadãos. É dizer que, sem regulamentação, poderão ser questionadas com facilidade as “restrições”

31 Também para Ronald Dworkin (DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério, São Paulo, Ed. Martins Fontes, 2002, introdução, XIII) os indivíduos podem ter direitos contra o estado, anteriores aos direitos criados através de legislação.

32 NOVAES, Jorge Reis. “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*”, Coimbra Editora, 2003, p. 289 e ss..

33 NOVAES, Jorge Reis. “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*”, Coimbra Editora, 2003, p. 289 e ss..

havidas, por ilegalidade (restrição/construção patrimonial sem lei que a preveja especificamente); se com regulamentação legal não prevista/autorizada na constituição, poderão ser questionadas com facilidade as restrições havidas por inconstitucionalidade, trazendo a destaque a chamada “judicialização da política”, pois caberá ao tribunal constitucional levar a cabo a ponderação política de valores, que caberia originariamente ao legislador, mas que a constituição não o autorizou a fazer quando deixou de fixar uma reserva de leis gerais/regulamentação (p.ex. legislação sobre utilização do sigilo bancário, desconsideração de negócios jurídicos).

4.2.2.1.3

Os direitos fundamentais na “teoria interna”, na “teoria externa”, e as liberdades originária e comunitária:

A tese sobre direitos fundamentais de Reis Novaes faz ver um “estado de natureza” em que a liberdade do homem-indivíduo em princípio preexiste às sociedades e, portanto, que este somente tem suas liberdades restringidas *a posteriori*. Já na visão de direitos fundamentais proposta por Häberle, não se poderia adotar a categoria *restrição*, pois ele considera que a liberdade somente pode ser exercida na comunidade e *através dos direitos*, que as liberdades (os direitos fundamentais) não preexistem à comunidade, e que como uma série de bens jurídicos condicionam a existência de uma comunidade, são eles *condição* – e não “*restrição*”- para os direitos fundamentais, os quais, do mesmo modo, se condicionam reciprocamente, e portanto não “*colidem*”, mas *se coordenam*.

Enquanto na tese de Reis Novaes as liberdades públicas são exercidas contra o Estado (comunidade), na tese de Häberle, diferentemente, a liberdade humana na realidade social deve estar sempre organizada³⁴, e portanto as liberdades públicas não são oponíveis ao Estado, à comunidade. Para Häberle “os direitos fundamentais não são âmbitos nos quais sejam limitados os “direitos de domínio” do Estado e o “poder público””³⁵. É dizer, os interesses públicos comunitários não estão, ante os interesses individuais, em relações entre fins e

34 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 24, citando HELLER, *Staatslehre*, p. 273.

35 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 22.

meios, o que se poderia deduzir por um exercício atomista de pensamento³⁶, segundo o qual os interesses públicos derivar-se-iam de um somatório de interesses privados, no sentido liberal majoritarista.

A visão de restrição *a posteriori* das liberdades corresponde, por exemplo, à pretensão estatal contida num juízo exarado que venha resultar numa constrição patrimonial do cidadão, como o lançamento de ofício de um tributo: antes que possa ser levada a efeito tal constrição, o cidadão pode exercer o direito ao contraditório e ampla defesa (*status libertatis* originário, que Reis Novaes denomina “trunfos políticos” do cidadão). Como nessa visão existe um *status libertatis* originário, que antecede a própria existência da organização social da qual os indivíduos “participam” (a comunidade, o estado), as liberdades públicas são exercidas por eles contra o estado, por exemplo, resistindo à pretensão estatal contida num lançamento de ofício de um tributo, através de um processo administrativo ou judicial tributário em que lhes sejam garantidos contraditório e ampla defesa, que são componentes de seu *status libertatis* originário.

Já na perspectiva de liberdade comunitária de Häberle, é dizer, de que as liberdades humanas somente têm tempo e lugar quando organizadas pela comunidade, tais liberdades não são oponíveis à própria comunidade, pois esta não as “restringe”, antes, as conforma cotidianamente, coordenando os concretos valores individuais, coletivos e sociais da constituição sem que estes se oponham. Esta perspectiva permite perceber a atuação da *potestade publica* (direito potestativo público) pela administração fazendária, delimitando, conformando os direitos e liberdades dos cidadãos no curso dos procedimentos fiscais, sem com isso negar ou mitigar o direito fundamental ao contraditório e ampla defesa, que poderá ser exercido após o juízo resultante da atuação estatal no procedimento fiscal de que resulte atingimento da esfera jurídica do cidadão.

36 HÄBERLE, Peter, “La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 23.

4.2.2.2

Direitos fundamentais e “ponderação”: “princípio da ponderação”, ponderação de princípios” e “ponderação de bens”

4.2.2.2.1

A ponderação pela noção de liberdade comunitária

O “*princípio da ponderação de bens*” é dirigido por Häberle³⁷ à legislação, para ser empregado como parâmetro (medida)³⁸ na determinação do conteúdo e limites dos direitos fundamentais, no âmbito da reserva constitucional das “leis gerais”. Nesse âmbito do direito político a ponderação é considerada como princípio, diferentemente de um procedimento de justificação das decisões dos tribunais constitucionais – que também são decisões políticas –, como o proposto por Robert Alexy³⁹.

37 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 33 e ss.

38 É de anotar-se que usualmente critérios são tidos como noções qualitativas expressas em conceitos, enquanto parâmetros são tidos como noções quantitativas expressas por medidas de comparação, como razões e/ou proporções. Já paradigma é uma noção-referência (qualitativa ou quantitativa) de uso generalizado e inquestionado, que pelo seu uso comum, generalizado e continuado resta “naturalizada”. Um paradigma constitucional de controle parametrizado terá sido o limite dos juros “reais” em 12%, embora dependente para sua aplicação da definição de “juros reais”, de resto jamais explicitada por regulamentação legal, fosse como conceito ou medida de razão/proporção. Ver ÁVILA, Humberto, “*Sistema constitucional tributário*”, SP, Saraiva, 2004, p. 562/563, “Teses”: “A interpretação do direito tributário deve analisar todas as normas jurídicas que mantêm relação com as ações, propriedades ou situações cuja disponibilidade é necessariamente influenciada na concretização da relação obrigacional tributária (vida, propriedade, liberdade, igualdade). Os bens jurídicos influenciados dependem, entretanto, da finalidade e da eficácia das normas jurídicas tributárias: as normas tributárias que têm por finalidade a obtenção de receita influenciam o princípio da igualdade e devem ser interpretadas de acordo com um parâmetro específico de justiça, que é o princípio da capacidade contributiva. As normas tributárias que visam atingir fins administrativos específicos influenciam os direitos fundamentais de liberdade e devem ser investigados na sua compatibilidade com os direitos fundamentais.” A capacidade contributiva é portanto medida (quantitativa do mínimo existencial, por exemplo), daí a referência a parâmetro de aferição da igualdade, e não compatibilidade. Já os fins administrativos específicos devem ser compatibilizados com os direitos fundamentais, notadamente o da liberdade, que não é parâmetro (medida), mas qualidade. Parâmetros e critérios se encontram, por exemplo, nas leis de incidência de tributos e correspondentes alíquotas. Uma irrazoabilidade do legislador tributário enseja prequestionamento de inconstitucionalidade ou ADI. Uma desproporcionalidade na aplicação da lei enseja controle de legalidade do ato.

39 Ver em ALEXY, Robert. “*Teoria da argumentação jurídica*”, SP, Landy, 2001, e “*Teoria de los derechos fundamentales*”, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993. Também na principiologia dirigida por Humberto Ávila às decisões judiciais em matéria tributária, a ponderação é postulado aplicativo (ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 563, verbis: “Os princípios formais procedimentais são também meios para alcançar um equilíbrio entre os bens jurídicos que se entrecruzam pela intermediação de postulados aplicativos (ponderação e estabelecimento processual de concordância prática entre direitos fundamentais)”).

Na narrativa de Häberle, a ponderação é princípio, fundamento das decisões legislativas. E como os concretos valores da constituição não se contrapõem, se remetem uns aos outros⁴⁰ em relação imanente e não transcendente (é dizer, um não prevalece sobre os outros), não se há de cogitar de sua relativização restritiva/ampliativa. Diferentemente, Häberle entende que “a corrente legitimação exclusiva das “restrições” ao direito fundamental a partir dos interesses públicos é um claro exemplo de uma simplificação, tão errônea quanto freqüente, do problema” do cruzamento de interesses públicos e privados com relação às limitações aos direitos fundamentais⁴¹. Mas Häberle opera os direitos fundamentais numa perspectiva sistêmica, cujo critério unificador é remetido às leis gerais e à legislação (ao poder legislativo) pela própria constituição, enquanto Novaes está a operar por problemas, casos difíceis, exceções - “*hard cases*”-, a serem decididos pelo tribunal constitucional, como são os casos que recorrentemente chegam ao tribunal constitucional de Portugal em consequência do problema da vedação constitucional de restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela própria constituição, que não reservou autorização de restrições aos direitos fundamentais ao poder legislativo, é dizer, às leis gerais e à legislação em geral.

Parece clara aqui a percepção de dois modelos lógicos distintos – sistema e problema⁴² - que não se contrapõem, mas são utilizados pelos autores em momentos distintos de conhecimento dos direitos fundamentais, quais sejam, no momento de consenso (a comunidade consente na formulação do sistema de regras feita pelo legislativo e sua aplicação pelo executivo estatal) e no momento de dissenso (momento de enfrentar as dissensões entre as partes em processo administrativo/judicial, momento portanto das exceções ao consenso, de resolver os problemas). A administração, o executivo, não opera pela primazia das

40 Podemos considerar que os “concretos valores da constituição” de Häberle, correspondem aos “*princípios materiais*” de Humberto Ávila, que “*relacionam-se reciprocamente porque o conteúdo semântico de algumas normas jurídicas (e dos bens jurídicos) são especialmente dependentes do sentido de outras normas jurídicas*” (ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 563). De novo vale notar no entanto que a principiologia de Häberle dirige-se primordialmente ao legislador, enquanto a de Ávila dirige-se, à semelhança de Robert Alexy em sua teoria da argumentação jurídica (Teoria da argumentação jurídica. SP, Landy, 2001), primordialmente aos operadores judiciais do direito.

41 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 25.

42 O caráter constitutivo da interpretação (ou concretização) na metódica jurídica combina o pensamento tópico com o pensamento metodológico. Conforme MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 103.

exceções, com o dissenso, não opera primordialmente por “problemas”, mas opera a partir do sistema de regras. Este é o modelo lógico com que opera a administração fazendária brasileira, onde há na própria constituição um sistema tributário expresso em seu texto – o Sistema Tributário Nacional – e além disso há reserva constitucional de leis gerais (leis complementares) e legislação em geral, é dizer, onde o sistema tributário comparece também como sistema de textos legais expresso, o Sistema Tributário Nacional da Lei 5.172/67, o Código Tributário Nacional, e leis complementares, ordinárias e legislação complementar. Em Portugal, ao contrário, a regulação das “restrições” aos direitos fundamentais não é reservada às leis gerais e à legislação em geral, como na Lei Fundamental Alemã considerada por Häberle, e como também na Constituição da República Federativa do Brasil. Por isso Jorge Reis Novaes, em sua tese no campo dos direitos fundamentais, opera a partir do modelo lógico problemático e não sistemático. Neste caso, a percepção de um sistema de restrições aos direitos fundamentais será contra-majoritária, resultado de uma judicialização da política, pois o legislativo português não teve – como o legislativo alemão e o brasileiro – autorizada pela constituição uma reserva para regular “restrições” aos direitos fundamentais. Vale esclarecer, neste passo, que o critério unificador caracterizador das relações entre os elementos de um sistema jurídico pode ser posto de início, como é o caso de um sistema tributário com textos legais expressos - o sistema romano-germânico ou *statute law system* -, ou percebido a partir do consenso contra-majoritário resultante de decisões administrativas / judiciais em processos que tenham como principal origem a ausência de textos legais - sistema anglo-saxão ou *case law system* - ou a falta de consenso em torno de sua constitucionalidade (judicialização da política)⁴³.

Em sua tese, Peter Häberle opera os direitos fundamentais no âmbito do sistema legislativo – um sistema de textos de normas expresso - e não por problemas, “casos difíceis”, exceções, como é o caso do problema da constituição portuguesa⁴⁴ a que Novaes se propõe resolver, e que somente permitirá perceber-

43 Veja-se sobre teoria de sistemas e sistemas jurídicos no Capítulo II. Sobre “sistema” e “problema”, ver VIEHWEG, Theodor (*Tópica y jurisprudência, op. Cit.*) e PERELMAN, Chäim e OLBRECHTS-TYTECA, Lucie (*Tratado da Argumentação, op. Cit.*). Sobre “sistemas jurídicos”, ver CANARIS, Claus-Wilhelm (*Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito, op. Cit.*).

44 Vedação constitucional de restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas, Constituição Portuguesa, art. 18, n. 2.

se um critério unificador do sistema de direitos fundamentais com o repositório de decisões do tribunal constitucional, resultante de um itinerário de anos de judicialização da política portuguesa no campo dos direitos fundamentais.

4.2.2.2.2

A ponderação pela noção de liberdade originária

A “*ponderação de princípios*” ou “*ponderação de bens*”, é empregada por Reis Novaes em sua tese como metodologia constitucionalmente adequada no controle das restrições não expressamente autorizadas pela Constituição Portuguesa⁴⁵. Isto porque o *problema* a que Novaes se propõe dar resposta é o identificado no art. 18º, no. 2 da Constituição Portuguesa de 1976, segundo o qual “a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição”⁴⁶. Ou seja, assim como Häberle em sua tese explora o tema do “*conteúdo essencial* dos direitos fundamentais” por estar este literalmente previsto no art. 19.2 da Lei Fundamental de Bonn, Novaes também tem como *mote* a expressão literal do art. 18º, n.2 da Constituição Portuguesa quando explora o tema das *restrições* aos direitos fundamentais. Já de início vê-se que itineram os autores por representações distintas, ambas no entanto referidas aos direitos fundamentais e contemporâneas do pós-guerra.

Nesse passo, as noções de liberdade comunitária e liberdade originária merecem, nos limites desta tese, o esclarecimento de que, do ponto de vista político, compreendem-se os direitos fundamentais como um ordenamento jurídico de garantias materialmente determinadas pelas possibilidades políticas de liberdade, historicamente contingentes na convivência humana, e do ponto de vista jurídico, por dizerem respeito à liberdade, os âmbitos normativos dos direitos fundamentais não são somente produzidos pelo direito, ainda que em geral sejam convencionalmente co-formados pelo direito⁴⁷.

Como, para Novaes, “uma limitação tão drástica dos poderes do legislador ordinário suscita problemas de cuja complexidade o legislador

45 NOVAES, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*, Coimbra Editora, 2003, p. 639, 693 e ss.

46 NOVAES, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*, Coimbra Editora, 2003, p. 15.

47 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, PP. 294-296.

constituinte de 1976 não teve, nem podia ter tido, a percepção adequada”⁴⁸, a ponderação de bens empregada por ele se dirige às decisões judiciais em matéria de direitos fundamentais, e não ao legislador no âmbito da “reserva das leis gerais”, como propõe Häberle na Alemanha⁴⁹. Duas visões predominantes de ponderação de bens podem ser identificadas nas teses de Häberle e Novaes: A ponderação de bens na tese de Häberle tem como destinatário notadamente o legislador, no âmbito da “reserva das leis gerais”, enquanto Reis Novais dirige a ponderação de bens notadamente às decisões judiciais em matéria de direitos fundamentais, embora defenda uma reserva imanente de ponderação para o legislador, mesmo que não expressa na constituição. Daí porque, embora com reservas, Novaes aborde a ponderação de bens também como postulado aplicativo, tal como proposta por Alexy⁵⁰, bem como o modelo de regras e princípios de Ronald Dworkin⁵¹, entendendo estes princípios como *trunfos*⁵² políticos do cidadão oponíveis às decisões das maiorias, ou seja, “nos casos difíceis (*hard cases*) e pelo recurso a procedimentos complexos de ponderação”,

48 NOVAES, Jorge Reis. “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*”, Coimbra Editora, 2003, p. 15.

49 O texto “Maior ou menor espaço de atuação para o legislador?” de TIPKE, Klaus (*Revista “Juristenzeitung” de junho/2009*) identifica uma tendência da ponderação de bens estar sendo transferida do legislador para o juiz constitucional (controle difuso ou concentrado de constitucionalidade). Essa tendência, também entre nós brasileiros, é uma das conseqüências do deslocamento das decisões do Executivo (longamanus de execução/cumprimento das leis) para sua politização em disputas nos tribunais, pelo recurso ao conhecido “prequestionamento” de constitucionalidade. Podemos identificar uma tal tendência de deslocamento da ponderação de bens do legislativo para o judiciário, se a aplicação, pela administração, das formulações do legislador, é recorrentemente revista, questionada e modificada pelos tribunais - p.ex. as resultantes dos procedimentos fiscais fazendários, recorrentemente revistas em processo administrativo/judicial tributário -, notadamente pelo esvaziamento, também entre nós, do princípio da presunção de legitimidade/legalidade dos atos da administração pública.

50 NOVAES, Jorge Reis. “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*”, Coimbra Editora, 2003, p. 344. Ver em ALEXY, Robert. “*Teoria da argumentação jurídica*”, SP, Landy, 2001, e “*Teoria de los derechos fundamentales*”, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993. Também na principiologia dirigida por Humberto Ávila às decisões judiciais em matéria tributária, a ponderação é postulado aplicativo (ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 563, *verbis*: “*Os princípios formais procedimentais são também meios para alcançar um equilíbrio entre os bens jurídicos que se entrecruzam pela intermediação de postulados aplicativos (ponderação e estabelecimento processual de concordância prática entre direitos fundamentais)*”).

51 DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*, São Paulo, Ed. Martins Fontes, 2002, introdução, XV.

52 NOVAES, Jorge Reis. “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*”, Coimbra Editora, 2003, p. 603. Também DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*, São Paulo, Ed. Martins Fontes, 2002, introdução, XV.

tais “princípios-trunfos” seriam, como o princípio da razoabilidade, *limites aos limites* dos direitos fundamentais⁵³.

Como a Constituição Portuguesa não fez uma “reserva de leis gerais” em matéria de direitos fundamentais tal qual a Lei Fundamental de Bonn e a CF88, boa parte da legislação ordinária portuguesa já nasce, a princípio, inquinada de inconstitucionalidade⁵⁴, de que resulta a alta incidência de *hard cases* e a conseqüente judicialização da política na matéria, razão da importância da tese doutoral de Novaes em Portugal. E por isso ter ele adotado, em parte⁵⁵, o “modelo dos direitos fundamentais enquanto princípios”⁵⁶ já que, cotejando este modelo com as suas denominadas “teoria interna” e “teoria externa”, conclui:

“Da análise crítica a que procedemos resultou, de um lado, a não adesão plena a nenhuma das propostas, mas, por outro, e tendo em conta as vantagens e inconvenientes respectivos assinalados, facilmente se intui a viabilidade de construção de uma proposta adequada, desde que o receio do ecletismo não perturbe essa possibilidade”⁵⁷.

Este posicionamento eclético de Novaes costuma ter lugar no pensamento pragmático, em que as referências teóricas são destacadas dos correspondentes discursos coerentes de validação das suas conclusões – suas epistemologias –, perdendo seu valor *a priori* de fundamento, para servirem como argumentos retóricos de justificação, em cada caso, dos juízos, das decisões, como vemos nas palavras de Stanley Fish sobre epistemologia e teoria⁵⁸:

53 NOVAES, Jorge Reis. “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*”, Coimbra Editora, 2003, p. 727 e ss.

54 Por isso Novaes defende uma reserva “imaneante” (e não transcendente) de ponderação do legislador ordinário, para que o tribunal constitucional português a reconheça no controle de constitucionalidade das leis, nos “*hard cases*”. Conforme NOVAES, Jorge Reis. “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*”, Coimbra Editora, 2003, p. 369.

55 Reis Novaes entende que a definição de Alexy dos princípios como comandos de otimização é equívoca (op. Cit. P. 345), eis que adota a perspectiva de Ronald Dworkin de que os direitos fundamentais são trunfos (op. Cit., p. 602) contra as decisões das maiorias e não como comandos que devam ser otimizados nos casos concretos: os trunfos contra os poderes constituídos seriam um limite à ponderação de bens constitucionais.

56 NOVAES, Jorge Reis. “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*”, Coimbra Editora, 2003, p. 322 e 360.

57 NOVAES, Jorge Reis. “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*”, Coimbra Editora, 2003, p. 357.

58 Ver FISH, Stanley. “*Going down the Anti-Formalist Road*”, in “*Doing what comes naturally: Change, rethoric, and the practice of theory in literary and legal studies*”, London, Duke University Press, 1989, p. 21.

“...*epistemologies* are accounts of how we know what we know, not recipes of knowing. Of course, epistemology is one of the things you can know, and therefore one of the things about which you can be convinced”, e
 “when a *theory* has consequences, they will be rhetorical, not theoretical; a point of *theory* successfully (i.e. persuasively) urged will never have the effect of altering or revolutionizing the basic structure of thought, making it more firmly centered or more determinedly decentered (the dreams of the right and left, respectively), but it can have the effect of altering the resources with which thought pursues its contingent (but orderly) course.”

Jorge Reis Novaes itinera em sua tese por este exercício eclético de dialetizar referências teóricas em torno dos direitos fundamentais, para dar respostas ao problema prático das restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição Portuguesa. Marcada por uma concepção tópica do pensamento jurídico, a escolha metodológica de Novaes irá se caracterizar, sob a perspectiva de Theodor Viehweg, na construção de uma jurisprudência problemática.⁵⁹ Por isso Novaes não faz uma escolha de discurso epistemológico jurídico-constitucional, como faz Peter Häberle em sua tese sobre a garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais. Häberle faz dialogar metodicamente referências teóricas de filosofia política⁶⁰, representações de ciência política nas funções estatais de poder⁶¹, para afinal construir um pensamento jurídico-constitucional⁶² que lhe permite afirmar, em conclusão, o caráter declaratório dessa garantia e sua qualidade de garantia institucional⁶³. A tese de Häberle adota elementos epistemológicos da “Teoria da instituição e da fundação” de Maurice Hauriou que, semelhantemente, propõe uma anatomia (estrutura) e uma fisiologia (conjunto de funções) das instituições⁶⁴ através de uma concepção imanente, ou seja, que as instituições enquanto idéia, ação e comunhão social, não são destacáveis do conhecimento e ação humanas, de sua cultura. As

59 VIEHWEG, Theodor. *Tópica y jurisprudência*. Trad. Luiz Diez-Picasso Ponce de Leon. Madrid: Taurus, 1964.

60 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo essencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 3, 7 e ss.

61 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo essencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 125 e ss.

62 Também Rudolf Smend itinera a partir de uma teoria constitucional, por ciência política / teoria do estado, para formular um modelo de direito constitucional (SMEND, Rudolf. *Constitución y derecho constitucional*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1985).

63 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo essencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 217 e ss.

64 HAURIOU, Maurice. *La Teoria de la Institucion y de la Fundacion*, in HAURIOU, Maurice. *Obra escogida*, traduccion PASTOR, Juan A. Santamaria e MACHADO, Santiago Muñoz, Madrid, Instituto de Estudios Administrativos, 1976, p. 259 e ss.

instituições portanto antecedem o direito, pois são imanentes às relações humanas que o direito somente *a posteriori* regula:

“Las instituciones representan en el derecho, como en la historia, la categoría de la permanencia, de la continuidad y de lo real, la operación de su constitución constituye el fundamento jurídico de la sociedad y del Estado.”⁶⁵

Assim é que o conteúdo essencial dos direitos fundamentais tal como proposto por Häberle – e que corresponderia aos “trunfos políticos” como proposto na tese de Novaes – somente pode ser declarado, e não concretizado, decidido pela legislação e, dizemos nós, pela administração e pela justiça. Isto porque os direitos fundamentais em seu conteúdo essencial são uma garantia institucional, é dizer, são imanentes ao conhecimento e às ações humanas em sociedade, que o direito somente *a posteriori* regula. Por isso também é que na concepção de Novaes os direitos fundamentais como “trunfos políticos” do cidadão não são ponderáveis, ao contrário, são “limites aos limites” dos direitos fundamentais. Nesse passo, o princípio da razoabilidade, trunfo político do cidadão, é imponderável pelas instituições da organização social (legislativo, executivo e judiciário), apenas pode ser declarado como existente (o que valida/confirma o ato/decisão) ou inexistente (o que invalida/desfaz o ato/decisão).

Tanto a escolha de Novaes, pela via tópica, dos direitos fundamentais como trunfos políticos, bem como a escolha dos direitos fundamentais como garantia institucional, de Häberle, são elementos teóricos auxiliares da teoria estruturante do direito, cujo procedimento é indutivo, e não dedutivo, como na teoria da instituição⁶⁶, e tem como ponto de partida casos concretos, sejam simples ou problemáticos, e não somente problemas, casos difíceis, como a tópica⁶⁷. Tanto

65 HAURIU, Maurice. *La Teoría de la Institución y de la Fundación*, in HAURIU, Maurice. *Obra escogida*, traducción PASTOR, Juan A. Santamaria e MACHADO, Santiago Muñoz, Madrid, Instituto de Estudios Administrativos, 1976, p. 259.

66 “O conceito normativo estruturante é estabelecido anteriormente a toda distinção abstrata entre ser e dever-ser, enquanto o pensamento institucional sutilmente elaborado continua dependendo da “ligação” não especificamente racionalizada entre ser e dever-ser, entre norma e fato.” Conforme MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 239.

67 “Sem desistir dos progressos da metodologia jurídica nos últimos tempos, precisamos, ao menos com vistas ao direito público e ao direito constitucional manter inequivocamente o primado da vinculação à norma diante da referência tópica ao problema” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 79); “É verdade que as tarefas da concretização racional no direito constitucional são em parte incomparavelmente mais difíceis do que em áreas jurídicas com nexos normativos mais concreta e densamente elaborados; mas com isso ainda não

o método fenomenológico quanto o tópico entram em cena no trabalho metodológico de concretização da norma jurídica como pontos de vista referidos a problemas, referidos à matéria e à norma, com a praticabilidade e racionalidade possíveis, mas dentro de uma seqüência hierárquica de elementos metódicos, e não como métodos absolutos de concretização da norma.⁶⁸

4.2.2.3

A hierarquia das normas constitucionais: o sentido dos direitos fundamentais e sua significação constitutiva do sistema jurídico-constitucional de valores nas normas constitucionais, nas leis gerais e na legislação em geral

Um conteúdo “essencial” dos direitos fundamentais, imodificável, pode ser cogitado tanto na tese de Häberle quanto na de Novaes. E assim considerado imodificável, este conteúdo essencial não é alcançado pelo ordenamento jurídico, seja porque constitutivo do próprio ordenamento (Häberle), seja porque correspondente a *trunfos políticos* do cidadão (Novaes).

Para Häberle, os direitos fundamentais são considerados à partida como um sistema objetivo e unitário de valores constitutivos do conjunto da Constituição⁶⁹. O texto constitucional, as leis gerais e legislação em geral já nascem com um conteúdo essencial que não pode ser modificado (art. 19.2 da Lei Fundamental de Bonn). Ou seja, os direitos fundamentais em sentido estrito antecedem, permanecem (daí a noção fenomenológica de “continuidade”), não se sujeitam a uma hierarquia normativa, que é dirigida ao legislador, ao administrador e ao julgador, no âmbito de suas respectivas competências. Daí o caráter declaratório da garantia de seu conteúdo essencial: os pronunciamentos

se afirma absolutamente que o primado metodológico deveria migrar da norma para o problema” (conforme MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 69). “A peculiaridade do direito constitucional diz respeito à estrutura da norma e à estrutura do problema e não é suficientemente considerada na opção precipitada pela tópica nesse direito.” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 69). “No direito a interpretação não pode ser entendida apenas ocasionalmente como um artifício em casos especialmente difíceis” (conforme MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 78).

68 Müller, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 82. Ver também nesta tese, Capítulo 6.

69 HÄBERLE, Peter, “La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 7 e ss.

dos agentes políticos, legislador, administrador ou juiz constitucional apenas podem declarar, pois os direitos fundamentais em sentido estrito – seu conteúdo essencial – precedem e constituem o conjunto do sistema jurídico-constitucional.

Na tese de Novaes, o problema da hierarquia das normas é abordado como vedação literal de restrições dos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição, limite que pode e deve ser ultrapassado pelo legislador dentro de sua esfera de competência e pelo juiz constitucional, eis que “uma limitação tão drástica dos poderes do legislador ordinário suscita problemas de cuja complexidade o legislador constituinte de 1976 não teve, nem podia ter tido, a percepção adequada”⁷⁰. Embora em sua visão os direitos fundamentais possam ser *restringidos*, Novaes entende, semelhantemente a Häberle, que há, em consequência do problema das vedações constitucionais a restrições dos direitos fundamentais, uma *reserva geral imanente de ponderação*⁷¹, exercida pela legislação e pelo juiz constitucional, e ainda como Häberle, mas servindo-se do modelo de Ronald Dworkin, entende que há um conteúdo imodificável de direitos fundamentais, os denominados *trunfos políticos*⁷². Como Häberle, Novaes está a abordar tal temática do “conteúdo essencial” possivelmente porque também a Constituição Portuguesa estabelece no art. 18.3 como cláusula o “conteúdo essencial dos preceitos constitucionais”.

Portanto uma “hierarquia das normas constitucionais” na concepção da tese de Peter Häberle é desde logo elidida no que se refere ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais, pois este conteúdo é imanente à constituição, às “leis gerais” e à legislação em geral, e tem garantia institucional nas decisões dos agentes políticos, segundo as funções legislativa, executiva e judicial. De outro lado, segundo a proposta de Novaes, a “hierarquia das normas constitucionais” tem matriz constitucional e penetra, segundo as competências, da “reserva geral do legislador” para legislação “especial” e “simples”, podendo-se considerar como não sujeitos a uma hierarquia de normas apenas os denominados “trunfos políticos” dos cidadãos.

70 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p. 15.

71 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p. 369.

72 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p. 603. Também neste sentido, DWORKIN, Ronald. *O fundamento político do direito*, in *Uma questão de princípio*, SP, Ed. Martins Fontes, 2000, p. 3.

A perspectiva dos direitos fundamentais como “trunfos políticos” é entretanto um recurso teórico apenas auxiliar de concretização do direito porque não deixa ver além dos casos-limite da atuação estatal, que “concretiza cotidianamente tanto o direito como o não-direito”⁷³ e que justamente para o segundo caso (concretizar o não-direito) vale a exigência por diretrizes sólidas, por critérios que vão além da situação (dos casos-limite), que sejam necessariamente simplificadores e transponham limites fixos (os “trunfos políticos” ou “limites aos limites”), bem como por racionalidade tipologicamente generalizante⁷⁴, como a proposta através das figuras metódicas do procedimento de concretização jurídica, o programa da norma, o âmbito da norma e o âmbito do caso⁷⁵.

Também a perspectiva de um conteúdo essencial dos direitos fundamentais imanente à constituição, às “leis gerais” e à legislação em geral, e que tem garantia institucional nas decisões dos agentes políticos, segundo as funções legislativa, executiva e judicial, não oferece mais que um recurso teórico auxiliar (teoria da instituição e da fundação) para discussão de casos concretos, e não como elemento metódico de concretização dos direitos fundamentais. Isto porque com o recurso teórico da “essência” o conteúdo dos direitos fundamentais apenas pode ser declarado, pois os direitos fundamentais em sentido estrito – seu conteúdo essencial – precedem e constituem o conjunto do sistema jurídico-constitucional, e com isso a “essência”, apenas declarada, pode resultar de pré-decisões não suficientemente explicitadas, porque não está visível o itinerário do juízo em passos controláveis de reflexão, que aparecem nos recursos metódicos de concretização⁷⁶, e não podem ser representados apenas por conceitos, como o de “essência”.

73 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 240.

74 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 241.

75 Programa da norma, âmbito da norma e âmbito do caso são figuras de método que operacionalizam a estruturação das decisões jurídicas, conforme *supra*, capítulos 5, 6 e 7.

76 Programa da norma, âmbito da norma e âmbito do caso são figuras de método que operacionalizam a estruturação das decisões jurídicas, recursos metódicos de concretização, conforme *supra*, capítulos 5, 6 e 7.

4.2.2.4

Direitos fundamentais absolutos e / ou relativos

Na visão de Häberle os bens jurídico-constitucionais se relacionam desde logo complementar e reciprocamente condicionados. Então de um lado o reconhecimento do sistema de equilíbrio no qual os singulares bens jurídico-constitucionais têm seu lugar impede que qualquer singular bem jurídico-constitucional seja absolutizado às custas de outro.

De outro lado, como os direitos fundamentais em sentido estrito (o seu “conteúdo essencial”) são componente constitutivo do próprio sistema jurídico-constitucional de valores, são eles critério e parâmetro⁷⁷ inicial de ponderação de bens pelos agentes políticos, não podendo ser, eles mesmos, relativizados por outros bens jurídico-constitucionais.⁷⁸

77 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” (Ver KUHN, Thomas. *A estrutura das revoluções científicas*. SP, Perspectiva, 1982). 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. Sobre cotejo entre critérios e parâmetros, ver ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 562/563, “Teses”: “A interpretação do direito tributário deve analisar todas as normas jurídicas que mantêm relação com as ações, propriedades ou situações cuja disponibilidade é necessariamente influenciada na concretização da relação obrigacional tributária (vida, propriedade, liberdade, igualdade). Os bens jurídicos influenciados dependem, entretanto, da finalidade e da eficácia das normas jurídicas tributárias: as normas tributárias que têm por finalidade a obtenção de receita influenciam o princípio da igualdade e devem ser interpretadas de acordo com um parâmetro específico de justiça, que é o princípio da capacidade contributiva. As normas tributárias que visam atingir fins administrativos específicos influenciam os direitos fundamentais de liberdade e devem ser investigados na sua compatibilidade com os direitos fundamentais.” A capacidade contributiva é portanto medida (quantitativa do mínimo existencial, por exemplo), daí a referência a parâmetro de aferição da igualdade, e não compatibilidade. Já os fins administrativos específicos devem ser compatibilizados com os direitos fundamentais, notadamente o da liberdade, que não é parâmetro (medida), mas qualidade. Um exemplo em publicação recente é a referência, em TIPKE, Klaus. *Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?*, in *Juristen Zeitung* 11, junho de 2009, ao “Netoprinzip” (“princípio do líquido” ou “princípio do valor líquido”).

78 Exclusão do controle de constitucionalidade difuso nos julgamentos de processos administrativos tributários: INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE - A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. Decisão no acórdão 104-21203, Sessão de 07/12/2005, Recurso Voluntário 145758, Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes, processo 19515.004272/2003-68.

Na visão de Reis Novaes os direitos fundamentais em sentido estrito são “trunfos políticos” do cidadão, limite último às restrições possíveis dos direitos fundamentais.

Reis Novaes, que se debruça sobre o problema da proibição de restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição de Portugal, *relativiza uma proibição constitucional “inultrapassável”*⁷⁹ (é dizer, absoluta), o que poderia levar a entender-se que não haveria direitos fundamentais absolutos ou seja, ainda que ultrapassando a proibição constitucional, os direitos fundamentais seriam restringíveis (é dizer, relativizáveis). Para ele, no entanto, a própria “indeterminação de raiz”⁸⁰ dos direitos fundamentais em sentido estrito, conseqüência de seu caráter pré-jurídico, faz concluir que os denominados “trunfos políticos do cidadão” não possam ser eles mesmos relativizados, ou seja, sujeitos a juízos de ponderação pelos agentes políticos.

A consideração dos direitos fundamentais como “trunfos políticos” pré-jurídicos, portadores de uma “indeterminação de raiz”, ou que alberguem um “conteúdo essencial”, classificando-os “como institutos”, faz facilmente deslocar sua discussão legislativa, administrativa e judicial, do direito à filosofia política, mas não afasta a necessidade de sua concretização cotidiana, e conseqüentemente, a necessidade de um método de trabalho propriamente jurídico, e não filosófico ou tópico⁸¹, é dizer, uma argumentação jurídica no domínio do direito e da ciência do direito que parte do direito real, diferente da tentativa feita por Alexy de

79 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p.31.

80 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p.76.

81 “Do ponto de vista metódico, a idéia de ponderação de bens é questionável em vários aspectos, não se considerando de modo algum as objeções existentes do direito de Estado contra a insegurança jurídica associada à ponderação de bens e contra o risco de juízos de valores subjetivos” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, pp. 279-280); “A ponderação de diferentes pontos de vista não pode substituir o esforço de interpretação. Ela o pressupõe. Isso é válido sobretudo para os direitos fundamentais, para que não se proceda de modo incontrolável a uma mistura feita a partir de aspectos materiais e sugestão lingüística, de pré-compreensão obscura e participação afetiva no problema jurídico concreto, às custas da liberdade real e, assim, sem a efetivação da obrigação de fundamentação prevista no Estado de Direito, se proceda antes à afirmação do que à elucidação da “preponderância” ou da “maior valorização” de um dos conjuntos de normas e de dados reais em questão” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 281).

aplicação da ética discursiva habermasiana (orientada por um consenso ideal) ao direito⁸².

4.2.2.5

Restrições ao legislador previstas / não previstas nas constituições

Na narrativa de Häberle não comparecem “restrições” ao legislador, senão que limitações, sejam constitucionais ou legais, resultantes dos juízos de ponderação de bens jurídico-constitucionais do próprio legislador constitucional ou das “leis gerais”. Resultantes de uma tal ponderação, é através de seus limites que os bens jurídico-constitucionais entram em relação uns com os outros⁸³. É através do princípio da ponderação de bens que se há de “...determinar o conteúdo e limites dos direitos fundamentais, e através do qual se solucionam os conflitos entre os bens jurídico-constitucionais que coexistem uns com os outros...”⁸⁴.

Novaes parte de uma conceituação e tipologia de restrições aos direitos fundamentais que, excetuando-se os direitos fundamentais em sentido estrito, ou “trunfos políticos”, considera-os como jurídico-constitucionais. Ou seja, há uma clara “transcendência” dos direitos fundamentais enquanto “trunfos” em relação àqueles que são considerados como direitos jurídico-constitucionais, só existentes no marco histórico espaço-temporal de nascimento da constituição⁸⁵, na qual estão fixadas em espécie, em geral ou autorizadas, mas taxativamente, as restrições possíveis aos direitos fundamentais. O problema que Reis Novaes se propõe resolver em sua tese é o das restrições aos direitos fundamentais que não estão expressamente autorizadas pela Constituição Portuguesa (art. 18º, no. 2 da Constituição Portuguesa de 1976).

Para as restrições autorizadas, bem como para as não expressamente autorizadas, Novaes entende que sua cogitação, prática e revisão somente são

82 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 281.

83 *Potestade publica* e direitos individuais.

84 HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 33.

85 Häberle entende que a referência a “restrição” permitida às liberdades, desdobradas nas “reservas de lei”, “...se manifestam literal e tacitamente como uma reminiscência jurídico-estatal...”, vale dizer, como expressão do constitucionalismo centrado na organização e funções do estado, em face das liberdades negativas, (“transcendentes”) que lhe podem opor os indivíduos. HÄBERLE, Peter, “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 213.

possíveis uma vez que utilizada a “metodologia da ponderação de bens”⁸⁶. Enquanto Häberle cogita a ponderação de bens como princípio fundante de legitimação da legislação no âmbito dos direitos fundamentais, Novaes cogita da ponderação de bens também como postulado aplicativo de justificação das decisões do tribunal constitucional em matéria de restrições aos direitos fundamentais.

As duas teses complementam a compreensão da ponderação político-jurídica com generalidade e uniformidade. A legislação e o executivo governamental operam segundo a sistemática constitucional determinante; a administração pública opera segundo a sistemática legal e constitucional; o exame corretivo excepcional – é dizer, por problemas - de legalidade dos atos da administração cabe ao controle dos tribunais administrativos / judiciais; e o exame corretivo de constitucionalidade – é dizer, por problemas - da legislação e dos atos de governo no campo dos direitos fundamentais, em cotejo com seu “conteúdo essencial” ou “trunfos políticos” da cidadania, tem tempo e lugar no controle concentrado ou difuso de constitucionalidade⁸⁷.

Podemos perceber também nestes três tópicos de estudo categórico – direitos fundamentais e hierarquia das normas; direitos fundamentais relativos/absolutos; e restrições dos direitos fundamentais – que os direitos fundamentais em sentido estrito – o “conteúdo essencial” de Häberle, ou os “trunfos políticos” de Novaes – antecedem e subjazem o ordenamento jurídico, são imanentes, não transcendentem do sistema jurídico, e por isso não se sujeitam a hierarquia de normas, nem a juízos de ponderação legislativa, executiva ou judiciária, tampouco podem ser restringidos, mas apenas podem ser declarados como presentes/atendidos ou ausentes/desatendidos. Se ausentes/desatendidos, o ato/decisão é desfeito, anulado; não se concretiza, por exemplo, um lançamento de

86 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p. 693 e ss.

87 Sobre ponderação político-jurídica, ver em ALEXY, Robert. “*Teoria da argumentação jurídica*”, SP, Landy, 2001, e “*Teoria de los derechos fundamentales*”, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993. Também na principiologia dirigida por Humberto Ávila às decisões judiciais em matéria tributária, a ponderação é postulada aplicativo (ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 563, *verbis*: “*Os princípios formais procedimentais são também meios para alcançar um equilíbrio entre os bens jurídicos que se entrecruzam pela intermediação de postulados aplicativos (ponderação e estabelecimento processual de concordância prática entre direitos fundamentais)*”). De novo vale notar que a principiologia de Häberle dirige-se primordialmente ao legislador, enquanto a de Ávila dirige-se, à semelhança de Robert Alexy em sua teoria da argumentação jurídica (*Teoria da argumentação jurídica*. SP, Landy, 2001), primordialmente aos operadores judiciais do direito.

tributo questionado de falta de contraditório ou de ampla defesa, em processo administrativo/ judicial tributário. Se presentes/atendidos, o ato/decisão permanece, é mantido; concretiza-se por exemplo, um ato de apreensão de mercadorias/documentos pela administração fazendária no curso de procedimento fiscal, questionado de abuso ou desvio de poder por via de mandado de segurança: se presentes, como veremos no Capítulo 5, os elementos estruturantes do ato/decisão jurídica, este há de ser confirmado pela própria administração ou por decisão judicial, se questionado.⁸⁸

4.2.2.6

Reservas ao legislador (geral, diferenciada e simples) e limites

No que se refere à legislação, e para resolver o problema das restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição Portuguesa, Reis Novaes opera uma tipologia conceitual (ontologia) de reservas ao legislador (geral, específica e simples) e seus limites, segundo o que entende por “sistema diferenciado” de reservas constitucionais e tipos de restrições. Ou seja, conforme a extensão e a profundidade da restrição ao direito fundamental, possível segundo a competência, coloca-se a ponderação legislativa de valores para a restrição aos direitos fundamentais, tendo como limite, o “imponderável”, os “trunfos políticos”, isto é, os direitos fundamentais em sentido estrito.

Na perspectiva atual da Constituição Portuguesa - a qual vedou “restrições” aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas - o tribunal constitucional é quem tem sido chamado à ponderação política de valores, a rever a ponderação legislativa das “restrições” aos direitos fundamentais à luz da constituição, resultando no ativismo judicial, na judicialização da política da qual Novaes parece pretender evitar e/ou mitigar a imprevisibilidade, propondo o modelo de “reserva imanente de ponderação” das “restrições” legislativas aos direitos fundamentais, segundo um “sistema diferenciado” baseado na competência para ponderar (reservas geral, específica e simples) e no tipo de

88 “A ponderação de bens não pode querer substituir a concretização racional. Concretizar, porém, dá provas de que a ponderação de bens frequentemente é algo dispensável. Nos casos de necessidade urgente de uma ponderação, o racionalizar deve de qualquer modo conseguir separar, também na exposição de razões, os fatores valorativos racionais dos fatores valorativos irracionais da decisão” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p.290).

“restrição” aos direitos fundamentais⁸⁹. Este modelo é de fato proposto por Novaes para que o exercício do poder no processo legislativo português tenha critérios para formular – mesmo sem autorização constitucional expressa - que também o tribunal constitucional possa utilizar para aferir a constitucionalidade / inconstitucionalidade da formulação legislativa restritiva dos direitos fundamentais. Correspondentes às competências geral, específica e simples para ponderação legislativa das “restrições” aos direitos fundamentais estão as competências da administração pública para aplicar essas “restrições” aos direitos fundamentais dos cidadãos e para julgar sua legalidade. Na aplicação das “restrições” o estado-administração age procedendo no exercício da *potestade publica*, relação de direito potestativo e não subjetivo, e resultando dessa atuação restritiva qualquer relação jurídica material de direito subjetivo estatal e dever jurídico do cidadão, este passará a ter o direito subjetivo público de exigir sua revisão pelo próprio estado-administração ou de contestar-lhe a existência ou os efeitos perante o estado-juiz, a processar-se já então em contraditório e com ampla defesa.

A tese de Häberle adota elementos epistemológicos da “Teoria da instituição e da fundação”, de Maurice Hauriou que, semelhantemente, propõe uma anatomia (estrutura) e uma fisiologia (conjunto de funções) das instituições, através de uma concepção imanente, ou seja, que as instituições enquanto idéia, ação e comunhão social, não são destacáveis do conhecimento e das ações humanas, de sua cultura. As instituições portanto antecedem o direito, pois são imanes às relações humanas que o direito somente *a posteriori* regula.⁹⁰

Peter Häberle aborda em sua tese tanto os limites ao legislador quanto perscruta a própria natureza da legislação e sua função com respeito aos direitos fundamentais. Para tanto se serve dos modelos teóricos de “estrutura” e “função”, com o que propõe que a legislação é elemento estruturante dos direitos fundamentais, de cuja função depende a conformação e a essência dos direitos

89 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p. 269 e ss..

90 HAURIUO, Maurice. *La Teoria de la Institucion y de la Fundacion*, in HAURIUO, Maurice. *Obra escogida*, traduccion PASTOR, Juan A. Santamaria e MACHADO, Santiago Muñoz, Madrid, *Instituto de Estudios Administrativos*, 1976, p. 259 e ss.

fundamentais, mas que, como os demais elementos da estrutura, cumpre uma função delimitada pelas demais funções (administração, justiça, cidadania)⁹¹.

Deste mesmo modo podemos ver também que, assim como a legislação, a administração fazendária é elemento estruturante dos direitos fundamentais, de cuja função - p.ex. o exercício da função fiscal fazendária no curso dos procedimentos fiscais - depende a conformação dos direitos fundamentais (p.ex. da privacidade, através de pedidos de esclarecimento, de apresentação de livros e documentos, da utilização da movimentação financeira) e sua própria essência (exercício adequado da *potestade publica* sem desvio ou abuso de poder, de modo a respeitar o limite dos direitos fundamentais em sentido estrito, o seu “conteúdo essencial”). Como veremos também no Capítulo 5, a decisão jurídica da administração fazendária se forma e conforma os direitos fundamentais dos cidadãos no curso dos procedimentos fiscais a partir de elementos estruturantes.⁹²

E assim também a função judicante exercida no processo administrativo/judicial tributário é elemento estruturante dos direitos fundamentais, se e quando conforma os direitos fundamentais (por citações, notificações, intimações, decisões) e atende/concretiza o conteúdo essencial dos direitos fundamentais, p.ex., respeitando e promovendo o contraditório e ampla defesa.

Como a caracterização de Häberle toma por base que todos os limites admissíveis aos direitos fundamentais são imanentes (e não transcendentés), considera equivocada a “...concepção dominante das reservas especiais de lei, da legislação de reserva, e o próprio conceito tradicional de lei em sentido material”⁹³ (lei como direito objetivo, como requisito para a existência de um direito). Como na concepção imanente não há separação entre natureza e cultura, entre sujeito e objeto (daí a “unidade da constituição”, a “interpretação de conjunto”), não pode

91 HÄBERLE, Peter. “*La garantía del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003.

92 Os elementos estruturantes da norma jurídica tributária de que resulta a norma-decisão – p.ex. o lançamento de um tributo – se inserem nas figuras de método “programa da norma”, “âmbito da norma” e “âmbito do caso”. O ponto de partida da metódica jurídica são a determinação material (no âmbito do caso) da normatividade e da validade normativa, e sua articulação geral no sentido do âmbito normativo e do programa normativo. Ver no Capítulo 5 e em MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 227.

93 HÄBERLE, Peter, “*La garantía del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”, Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 125.

haver, dentro desta concepção, transcendência do sujeito sobre o objeto, ou seja, direitos individuais contrapostos ao estado ou às maiorias. Por esta razão o modelo de direitos fundamentais formulado por Häberle se dirige ao exercício do poder no processo legislativo, e não ao exercício de direitos subjetivos no processo administrativo ou judicial.

Do mesmo modo, podemos considerar que no procedimento fiscal se cumpre a *potestade publica* fazendária, no exercício da qual, enquanto não exarado um juízo decisório, interlocutório ou final, que produza efeitos na esfera jurídica do cidadão, a administração tem o poder jurídico de conformar os direitos fundamentais do cidadão, p.ex. o direito fundamental à privacidade (intimando-o a seus apresentar livros comerciais / contábeis, documentos, sua movimentação financeira), e o cidadão tem o dever legal de atender, e não ainda um direito subjetivo oponível ao estado⁹⁴. Em havendo no curso ou ao final do procedimento fiscal fazendário um juízo decisório que gere direito subjetivo para o estado e dever jurídico para o cidadão (p.ex. lançamento de tributo, modificação no regime de tributação do contribuinte), este passará a ter o direito subjetivo público de exigir do estado uma nova decisão que reveja aquele juízo havido no procedimento fiscal fazendário, confirmando-o, modificando-o ou extinguindo-o.

4.2.2.7

Mecanismos formais / materiais de controle da conformação / restrição de direitos fundamentais: ponderação, razoabilidade e proporcionalidade

A ponderação de bens é para Reis Novaes uma metodologia de justificação ou fundamentação dos juízos valorativos de proporcionalidade das medidas restritivas de direitos fundamentais.⁹⁵ Já a razoabilidade é para ele um dos

94 Como já vimos, somente o abuso ou o desvio de poder, no curso do procedimento fiscal fazendário, dá causa ao direito subjetivo público de pedir a intervenção estatal judiciária pela via do mandado de segurança, para obstar o ato administrativo.

95 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p.753. Sobre ponderação politico-jurídica, ver também em ALEXY, Robert. “Teoria da argumentação jurídica”, SP, Landy, 2001, e “Teoria de los derechos fundamentales”, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993. Também na principiologia dirigida por Humberto Ávila às decisões judiciais em matéria tributária, a ponderação é postulado aplicativo (ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema constitucional tributário. SP, Saraiva, 2004, p. 563, *verbis*: “Os princípios formais procedimentais são também meios para alcançar um equilíbrio entre os bens jurídicos que se entrecruzam pela intermediação

“limites aos limites” dos direitos fundamentais, é dizer, um juízo-limite à atuação restritiva dos direitos fundamentais pelos agentes políticos⁹⁶.

Ou seja, Novaes utiliza a ponderação de bens como mecanismo formal de controle das medidas restritivas de direitos fundamentais, a proporcionalidade como um mecanismo material de controle das medidas restritivas de direitos fundamentais e a razoabilidade como um juízo-limite para medidas restritivas de direitos fundamentais.

Em sua proposta de solução para o problema das restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição de Portugal, Novaes desdobra o juízo de ponderação no âmbito dos direitos fundamentais em uma fase de justificação da medida restritiva e outra fase de (re)avaliação, já agora no âmbito do controle de proporcionalidade da medida restritiva⁹⁷. E conclui que o juízo-limite de razoabilidade é a garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais⁹⁸.

Pelo desdobramento lógico do mecanismo formal da ponderação cogitado por Novaes, podemos perceber que a ponderação é componente político de uma decisão legislativa – no processo legislativo –, de uma decisão executiva – na aplicação da lei pelos governantes, que decidem dentro da margem deixada pelo legislativo, p. ex. para manter, crescer ou reduzir um tributo sobre o comércio exterior – e de uma decisão judiciária – em resposta ao pré-questionamento, no controle difuso de constitucionalidade ou, nos tribunais constitucionais, pelo controle concentrado de constitucionalidade –. A ponderação, componente político, comparece portanto já fixada subjazendo, imanente à mediação legislativa, nos procedimentos fiscais fazendários e no processo administrativo / judicial tributário. Portanto só excepcionalmente, por delegação,

de *postulados aplicativos (ponderação e estabelecimento processual de concordância prática entre direitos fundamentais)*). De novo vale notar que a principiologia de Häberle dirige-se primordialmente ao legislador, enquanto a de Ávila dirige-se, à semelhança de Robert Alexy em sua teoria da argumentação jurídica (Teoria da argumentação jurídica. SP, Landy, 2001), primordialmente aos operadores judiciais do direito.

96 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p.765 e 769. Semelhantemente, considerando que a razoabilidade “... exige a consideração de circunstâncias pessoais e individuais na aplicação”, entre nós brasileiros, Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 564).

97 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p.760.

98 NOVAES, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição”, Coimbra Editora, 2003, p.769.

podem ter lugar ponderações em uma medida administrativa regulamentadora – é dizer, de regulamentação das leis gerais ou específicas, para sua aplicação pela administração através dos procedimentos fiscais ou dos processos de sua revisão – , não em sua aplicação ou revisão administrativa ou judicial. Uma medida regulamentadora e / ou sua aplicação / revisão sujeitam-se apenas ao controle de legalidade, é dizer de sua adequação à medida de ponderação política fixada na lei que regulamenta, que aplica, ou cuja aplicação está sendo revista.⁹⁹

A razoabilidade é para Novaes um dos “limites aos limites” dos direitos fundamentais, é dizer, um juízo-limite à atuação restritiva dos direitos fundamentais pelos agentes políticos, e para Häberle o juízo-limite de razoabilidade é a garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, ou seja, dos direitos fundamentais em sentido estrito.

Portanto nesta perspectiva os direitos fundamentais em sentido estrito (conteúdo essencial, trunfo político) são imanentes ao sistema jurídico, apenas podem ser declarados, transcendem e constituem o conjunto do ordenamento, devendo ser condição de constituição dos atos/decisões da administração fazendária no procedimento fiscal e no processo administrativo fiscal.

Como vimos, a título de exemplo, no processo administrativo / judicial tributário seria irrazoável (portanto inaceitável, causa de nulidade do juízo jurídico decisório) a ausência de contraditório e ampla defesa (direito fundamental, CF/88, art. 5º, LV), assim como no procedimento fiscal fazendário seria irrazoável (portanto inaceitável, causa de nulidade e sobrestamento do ato administrativo através de sua anulação pela própria administração ou pela via judicial do mandado de segurança) o abuso ou o desvio no exercício da *potestade publica* fazendária. No entanto, sem metodizar o itinerário de um tal juízo de razoabilidade/irrazoabilidade, incorre-se no risco de escolhas subjetivas de conteúdo e conseqüentemente pré-decisões não explicitadas; de um ponto de vista metódico, enunciados “essenciais” ou “absolutamente válidos” são postos em dúvida pelo fato de também o caso jurídico a ser solucionado constituir-se, em sua

99 INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE - A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. Decisão no acórdão 104-21203, Sessão de 07/12/2005, Recurso Voluntário 145758, Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes, processo 19515.004272/2003-68.

peculiaridade material e jurídica, como elemento co-formador do trabalho juridicamente estruturante.¹⁰⁰

A proporcionalidade como um mecanismo material de controle das medidas “restritivas” de direitos fundamentais, também é, em sentido amplo, uma relação entre fins e meios, na qual, no procedimento fiscal fazendário, os meios empregados no exercício da *potestade publica* devem guardar proporcionalidade em relação ao fim visado. A título de exemplo, a movimentação financeira de uma empresa que tenha como atividade-fim principal o comércio de mercadorias tem proporção maior em relação ao resultado de sua atividade econômica própria (receita, lucro) que a movimentação financeira de uma empresa prestadora de serviços de administração de bens/direitos/interesses, pois na movimentação financeira de uma predominam entradas e saídas que refletem mais diretamente seu próprio valor agregado, ao passo que noutra a movimentação financeira está permeada de entradas e saídas que não correspondem diretamente à sua própria atividade econômica, eis que administra bens/direitos/interesses de outras pessoas/empresas. Daí porque o legislador tributário fixar coeficientes para calcular a base tributável em proporções distintas para cada atividade (comércio, indústria, serviços), motivo pelo qual também a aferição do faturamento a partir da movimentação financeira deve guardar proporção segundo a natureza da atividade, sua ciclicidade/sazonalidade, além das circunstâncias do caso concreto, é dizer, a extensão no tempo e a profundidade tópica da ação fiscal fazendária. A proporcionalidade da medida “restritiva” fixada na legislação que estabelece bases de cálculo de um tributo segundo o setor de atividade econômica é fixada ao nível político, e somente pode ser revista pelos agentes políticos¹⁰¹. A proporcionalidade na aplicação¹⁰² daquela medida restritiva pela administração fazendária, como

100 MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 263. Ver também nos capítulos 5, 6 e 7 desta tese.

101 Sobre a extensão do campo de ação do legislador tributário contemporâneo ver TIPKE, Klaus. Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber? *Juristen Zeitung* n. 11, 64. Jahrgang, 5. Juni 2009, Seiten 533-584, os títulos I. Am Urteil zur Pendlerpauschale scheiden sich die Geister

9“Em decisões de fixação tarifária comutativa os espíritos se dividem”), e IV. Zum praktischen Umgang mit der Rechtslogik im Steuerrecht (“Para uma condução prática com a lógica jurídica no direito tributário”) / 1. Die Einlassung der Bundesregierung zur Pendlerpauschale (“A permissão do governo federal na fixação tarifária comutativa”).

102 Sobre proporcionalidade na aplicação do direito tributário, Humberto Ávila entende que a proporcionalidade “... delimita a estrutura da aplicação nas hipóteses em que esteja disponível um fim externo...” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 564), o que permite concluir que se um fim externo às circunstâncias da aplicação não estiver disponível

vimos, pode ser revista em processo administrativo/judicial tributário através de um sistema fático-probatório, até que eventual novo processo legislativo o venha a fixar. Ainda que do ponto de vista teórico seja consenso um juízo de proporcionalidade, do ponto de vista jurídico ele precisa ser antecedido de um itinerário que permita reconstituí-lo. A visibilidade dos elementos parciais de estruturação da decisão jurídica¹⁰³, permite maior controle no procedimento decisório, como o procedimento fiscal fazendário.

Neste estudo do Capítulo 4 cumprimos o requisito de debater os direitos fundamentais individuais/coletivos e sociais componentes da legitimidade nas decisões estatais da administração fazendária no curso dos procedimentos fiscais e no processo administrativo/judicial tributário.

A liberdade que o cidadão pode opor à atuação da administração fazendária estatal provém de seu *status libertatis* originário. A medida de conformação da liberdade que repercutirá no *status civitatis*, na esfera jurídica do cidadão, decorre da atuação pelo poder estatal das liberdades comunitárias. No procedimento fiscal fazendário o estado atua as liberdades comunitárias, conformando a liberdade individual ou coletiva dos cidadãos pelo exercício da *potestate publica*, direito potestativo público. Exarado no curso ou ao final do procedimento fiscal uma decisão que afete a esfera jurídica dos direitos subjetivos do cidadão, nasce para ele o direito de opor ao estado sua liberdade originária de defender, já agora num processo, sua esfera jurídica, da afetação resultante daquele juízo decisório havido no curso ou final do procedimento fiscal.

Num processo administrativo ou judicial tributário o cidadão, ou o próprio estado-administração (no caso a União) exercem o direito subjetivo

– um fim público, p.ex. - a proporcionalidade não se estenderá à aplicação. A estrutura de aplicação do direito tributário, em que cada elemento cumpre uma função (programa da norma, âmbito da norma e peculiaridades do conjunto de fatos, cf. MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 244 e ss; Métodos de trabalho do direito constitucional, SP, Max Limonad, 2000, p.57, 58 e 70 a 97)) na concretização do juízo jurídico tributário, pode ter uma delimitação de proporcionalidade nas hipóteses em que um fim externo esteja disponível, o que sabemos, em direito tributário, só excepcionalmente acontece, pois a medida de proporcionalidade é dada pelo legislador para aplicação vinculada pela administração fazendária.

103 que podem ser detalhados através das figuras metódicas “programa da norma”, “âmbito da norma” e “âmbito do caso”, da metódica jurídica, exposta, desenvolvida e exemplificada nos capítulos 5, 6 e 7. No sentido de elucidar juízos principiológicos, “*Na elucidação normativa, as constatações fáticas também aparecem no ponto em que elas ajudam a concretizar critérios universais do direito administrativo ou constitucional, como a proibição do excesso (e dizemos, a proporcionalidade), critérios que segundo sua concepção estão relacionados ao enriquecimento dos dados reais*”(MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 158.

público de obter prestação estatal de uma decisão jurídica. No procedimento fiscal fazendário o estado exerce a *potestade publica*, é dizer direito potestativo público. Quando exarado um juízo que interfira na esfera jurídica do cidadão, este pode exercer seu direito de defesa (CF, art. 5º., LV) no processo administrativo/judicial tributário. Mas até que um tal juízo seja exarado, a relação jurídica inaugurada pelo início do procedimento fiscal fazendário será de direito potestativo público. Nesta relação, o estado-administração estará a conformar os direitos fundamentais do cidadão. Inconformado que se torne o cidadão com a relação jurídica resultante da ação fiscal fazendária, poderá ele então exercer, já no processo administrativo/judicial, seu direito subjetivo público de pedir uma nova decisão da administração ou uma decisão judicial que a substitua, confirmando, modificando ou extinguindo aquela relação jurídica resultante da ação fiscal fazendária.